Rok IV STYCZEŃ 1935 Nr. 1

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1

TREŚĆ NUMERU PIERWSZEGO.

str.

OKÓLNIKI MINISTERJALNE W SPRAWIE WYROKÓW NAJWYŻSZEGO TRYBUNAŁU ADMINISTRACYJNEGO 1

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

954. „Wierzytelności zahipotekowane na nieruchomościach". (Wyrok NTA z 27.IX.1934 l. rej. 11472/31) 8
Glosa Fryderyka Zolla 12
955. Wydatki na „powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu". Wydatek na zakup wózków kopalnianych. (Wyrok NTA z 17.X.1934 l. rej. 719/31) 20
Glosa Adama Krzyżanowskiego 22
956. Prowizja za pośrednictwo przy nabyciu źródła dochodu i przy zaciąganiu pożyczki na ten cel. Koszty gwarancji bankowej. (Wyrok NTA z 8.VI.1934 l. rej. 10124/31 23
Glosa W. J. Szatensztejna 25
957. Koszty dyskonta. Prowizja prywatnych dyskonterów. (Wyrok NTA z 22.V.1931 l. rej. 3810/28) 26
958. Koszty dyskonta. Prowizja prywatnych dyskonterów. (Wyrok NTA z 17.X.1934 l. rej. 622/31) 28
Glosa Tomasza Lulka 30
959. Wkłady spólników spółki z ogr. odp. (Wyrok NTA z 7.XII.1934 l. rej. 9464/31) 32
960. Pozabilansowa amortyzacja nabytków, spisanych odrazu na straty, a uznanych przez władze wymiarowe za inwestycje. (Wyrok NTA z 19.XI.1934 l. rej. 2466/31 i 10.032/32) 34
961. Zwyżka podatkowa dla podatników nieżonatych i niezamężnych: Utrzymywanie członka rodziny, zamieszkałego zagranicą. (Wyrok NTA z 18.IV.1934 l. rej. 2782/32) 35
Glosa Dr. I. Weinfelda 36

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

Okólniki ministerjalne

w sprawie wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego [1]).

PREZYDJUM RADY MINISTRÓW
Nr. 60-3/9.
W sprawie odciążenia NTA.

Warszawa, dnia 24 kwietnia 1934 r.

Okólnik Nr. 15.

Do

Pana Ministra (wszystkich)

w Warszawie.

W związku z akcją odciążenia Najwyższego Trybunału Administracyjnego i przyśpieszenia toku załatwienia zalegających spraw, zapoczątkowaną rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. (Dz. U. R. P. Nr. 94, poz. 806), uprzejmie proszę Pana Ministra w uzupełnieniu okólnika Nr. 13 z dnia 3 czerwca 1929 r. o wydanie podległym władzom i urzędom właściwych zarządzeń na podstawie poniższych wskazań i zaleceń.

I. Przy instancyjnem załatwieniu spraw referenci winni ściśle przestrzegać przepisów, dotyczących form postępowania, w szczególności przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia

---

[1]) Patrz OPA 1932 str. 3—8.

22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnem (Dz. U. R. P. Nr. 36, poz. 341). Jest bowiem rzeczą niewątpliwą, że ścisłe przestrzeganie przez władze obowiązujących przepisów, dotyczących form postępowania, przyczyni się do zmniejszenia liczby spraw, wnoszonych do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, a w szczególności spraw merytorycznie z punktu widzenia prawa materjalnego beznadziejnych.

Zgodnie ze złożonym Prezesowi Rady Ministrów memorjałem Pierwszego Prezesa Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 9 czerwca 1933 r. liczba spraw, w których orzeczenia władz uchylone zostały przez NTA z powodu naruszenia form postępowania, jest niemal 2½ razy większa, aniżeli spraw, w których uchylenie orzeczenia nastąpiło z powodu obrazy prawa materjalnego.

Jako typowe przykłady wadliwego załatwienia w memorjale wskazano:

a) pozostawienie bez rozpatrzenia podań stron o wznowienie postępowania z powołaniem się na prawomocność poprzedniej decyzji, zamiast merytorycznego załatwienia podania — ewentualnie w sensie negatywnym, gdy brak ustawowych warunków do wznowienia;

b) mimo prawomocnego już załatwienia sprawy wdawanie się przez władzę orzekającą w merytoryczne rozstrzyganie późniejszego podania strony, nie zawierającego wniosku o wznowienie postępowania, i to bynajmniej nie w celu zadośćuczynienia roszczeniu strony, lecz w celu ponownego odmownego załatwienia, przez co stwarza się dla strony możność wniesienia skargi do NTA w sprawie, w której przy właściwem postępowaniu władzy skarga byłaby niedopuszczalna wskutek spóźnienia terminu;

c) niepodawanie motywów albo pomijanie niektórych zarzutów odwołania przy oddalaniu odwołania przez władze ostatniej instancji — wbrew wyraźnym przepisom art. 75 i 78 powołanego wyżej rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r.

II. Referenci załatwiający sprawy w toku instancyj powinni przestrzegać ustalonej judykatury NTA. Jakkolwiek zgodnie z ustawą, wyrok NTA jest wiążącym tylko dla tej sprawy, w której został wydany, tem niemniej w dużej liczbie wyroków Trybunału znajdują się rozstrzygnięcia i wyjaśnienia kwestyj prawnych o znaczeniu zasadniczem, prejudycjalnem. Wyrażone więc w wyrokach Trybunału zasady winny być stosowane przy załatwianiu spraw analogicznych, co oczywiście nie wyklucza możliwości obrony swego stanowiska prawnego przez instancję administracyjną, gdy są ku temu ważne podstawy, oraz dążenia do zmiany judykatury Trybunału w pożądanym

kierunku. Z natury rzeczy będzie to mogło mieć miejsce tylko w wyjątkowych wypadkach.

W związku z powyższem referenci winni stale zaznajamiać się z judykaturą NTA i prowadzić ewidencję orzecznictwa swego resortu, a władze i urzędy państwowe abonować „Zbiór wyroków NTA", wydawanych przez Polską Agencję Telegraficzną.

III. . . .[1]) Najwyższy Trybunał Administracyjny ze swej strony będzie perjodycznie, raz na kwartał, zawiadamiał zainteresowanych PP. Ministrów o zauważonych przy rozstrzyganiu spraw uchybieniach w stosunku do wskazań i zaleceń niniejszego okólnika.

Za Prezesa Rady Ministrów
(—) K. Siedlecki
Podsekretarz Stanu

Odpis.

MINISTERSTWO SKARBU
L. D. I. 2235/1/34.
Uchylanie orzeczeń władz skarbowych przez NTA z powodu wadliwego postępowania.

Warszawa, dnia 14 kwietnia 1934 r.

Do

wszystkich Izb Skarbowych i Dyrekcyj Ceł, Wydziału Skarbowego w Urzędzie Wojewódzkim Śląskim w Katowicach oraz Inspektoratu Ceł w Gdańsku.

Uzupełniając okólnik z dnia 28 listopada 1928 r. L. D. I. 5067/1/28 w sprawie interpretacji art. 76 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22.III.1928 r. o postępowaniu administracyjnem [2]), zarządzam, aby pouczenie o prawie skargi do Najwyższego

---

[1]) Opuszczamy pierwszy ustęp tej części okólnika, przepisujący, jak powinny być uporządkowane akta administracyjne, przedstawiane Trybunałowi w myśl art. 65 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932.

[2]) Przepis ten (art. 76 ust. 2) w nowem brzmieniu, ustalonem art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 grudnia 1934 poz. 976 Dz. Ust. z mocą obowiązującą od 31 stycznia 1935, nie przewiduje już zamieszczania w decyzji głównej pouczenia o prawie skargi do NTA.

Trybunału Administracyjnego nie było umieszczane w decyzjach, na mocy których władze pozwane załatwiają odmownie wniosek o wstrzymanie wykonania zaskarżonego orzeczenia, przewidziany w ust. 2 art. 62 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz. U. R. P. Nr. 94, poz. 806), ponieważ po wejściu w życie tego rozporządzenia omawiana skarga do Najwyższego Trybunału Administracyjnego jest niedopuszczalna.

Równocześnie nadmieniam, że w ostatnich czasach mnożą się wypadki uchylania przez Najwyższy Trybunał Administracyjny orzeczeń władz skarbowych na podstawie art. 84 powyższego rozporządzenia z powodu wadliwego postępowania.

Wyroki tego rodzaju zapadają przeważnie wskutek braku umotywowania zaskarżonego orzeczenia, nierozprawienia się z konkretnemi twierdzeniami i dowodami odwołania, braku w aktach administracyjnych dokładnego stanu faktycznego, zbyt ogólnikowego ustalenia okoliczności, wymagających dokładnego ustalenia, sprzeczności decyzji ze stanem faktycznym, pominięcia przez władzę pozwaną wyjaśnień strony skarżącej bez sprawdzenia i uzasadnienia powodów takiego pominięcia, niedania skarżącemu w toku przewodu administracyjnego możności wypowiedzenia się co do wyników dochodzeń władzy i przedstawienia dowodów i t. p.

Wymieniając tylko przykładowo powyższe wypadki, świadczące o niedokładnem opracowywaniu spraw w postępowaniu administracyjnem władz skarbowych I i II instancyj — zwracam uwagę na konieczność unikania tych uchybień, przynoszących ujmę powadze pozwanych władz państwowych.

Minister Skarbu
(—) Wł. Zawadzki

— — — — — — — — — — — — — —

MINISTERSTWO SKARBU
L. D. I. 2233/1/34.

Warszawa, dnia 14 kwietnia 1934 r.

Wszystkim Departamentom Ministerstwa Skarbu, Państwowemu Urzędowi Kontroli Ubezpieczeń, Biuru Personalnemu oraz Biuru Inspekcji

do wiadomości i zastosowania się.

Minister Skarbu
(—) Wł. Zawadzki

MINISTERSTWO SKARBU
L. D. I. 32610/1/34.
Uchylanie orzeczeń władz skarbowych przez NTA z powodu wadliwego postępowania.

Warszawa, dnia 30 lipca 1934 r.

Do

wszystkich Izb Skarbowych i Dyrekcyj Ceł, Wydziału Skarbowego w Urzędzie Wojewódzkim Śląskim w Katowicach oraz Inspektoratu Ceł w Gdańsku.

W uzupełnieniu okólników z dnia 12 czerwca 1929 r. N. D. I. 3414/1/29 o udzielaniu Najwyższemu Trybunałowi Administracyjnemu aktów władz administracyjnych oraz z dnia 14 kwietnia 1934 r. Nr. D. I. 2233/1/34 o uchylaniu orzeczeń władz skarbowych przez Najwyższy Trybunał Administracyjny z powodu wadliwego postępowania [1]) zarządzam co następuje:

...[2]) Równocześnie wskazuję dalsze dwa typowe przykłady wadliwego postępowania administracyjnego, a mianowicie:

a) pozostawienie bez rozpatrzenia podań stron o wznowienie postępowania z powołaniem się na prawomocność poprzedniej decyzji, zamiast merytorycznego załatwienia podania — ewentualnie w sensie negatywnym, gdy brak ustawowych warunków do wznowienia;

b) mimo prawomocnego już załatwienia sprawy wdawanie się przez władzę orzekającą w merytoryczne rozstrzyganie późniejszego podania strony, nie zawierającego wniosku o wznowienie postępowania i to bynajmniej nie w celu zadośćuczynienia roszczeniu strony, lecz w celu ponownego odmownego załatwienia, przez co stwarza się dla strony możność wniesienia skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego w sprawie, w której przy właściwem postępowaniu władzy skarga byłaby niedopuszczalna wskutek spóźnienia terminu.

Zarazem nadmieniam, że referenci, załatwiający sprawy w to-

---

[1]) OPA 1935 str. 3.

[2]) Opuszczamy dwa ustępy, przepisujące, jak powinny być uporządkowane akta administracyjne, przedstawiane Trybunałowi w myśl art. 63 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932.

ku instancyj, powinni przestrzegać ustalonej judykatury Najwyższego Trybunału Administracyjnego. Jakkolwiek zgodnie z ustawą, wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego jest wiążącym tylko dla tej sprawy, w której został wydany, tem niemniej w dużej liczbie wyroków Trybunału znajdują się rozstrzygnięcia i wyjaśnienia kwestyj prawnych o znaczeniu zasadniczem, prejudycjalnem. Wyrażone więc w wyrokach Trybunału zasady winny być stosowane przy załatwianiu spraw analogicznych, co oczywiście nie wyklucza możliwości obrony swego stanowiska prawnego przez instancję administracyjną, gdy są ku temu ważne podstawy, oraz dążenia do zmiany judykatury Trybunału w pożądanym kierunku. Z natury rzeczy będzie to mogło mieć miejsce tylko w wyjątkowych wypadkach.

W związku z powyższem referenci winni stale zaznajamiać się z judykaturą Najwyższego Trybunału Administracyjnego i prowadzić ewidencję orzecznictwa swego działu służby, a przynajmniej te władze skarbowe, które wydają ostateczne orzeczenia w administracyjnym toku instancyj, winny abonować „Zbiór wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego", wydawanych przez Polską Agencję Telegraficzną.

Zaznaczam, że w tych działach służby skarbowej, w których, stosownie do art. 112 lit. b rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnem (Dz. U. R. P. Nr. 36, poz. 341) przepisy tego rozporządzenia nie obowiązują, należy w braku przepisów proceduralnych objętych szczególnemi ustawami lub też instrukcjami i zarządzeniami Ministerstwa Skarbu kierować się przez analogję zasadami tegoż rozporządzenia. W tych jednak wypadkach nie należy przy załatwianiu indywidualnych spraw powoływać się na przepisy tegoż rozporządzenia, ponieważ jak wyżej zaznaczono, nie obowiązują one w sprawach dotyczących państwowych podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolów i to zarówno w postępowaniu administracyjnem jak i karnem.

Wreszcie zaznaczam, że Najwyższy Trybunał Administracyjny zawiadamiać mnie będzie co kwartał o zauważonych przy rozstrzyganiu spraw uchybieniach w postępowaniu administracyjnem władz skarbowych. W stosunku do urzędników winnych tych uchybień będę zmuszony wyciągnąć jak najdalsze konsekwencje służbowe.

Minister Skarbu

(—) Wł. Zawadzki

MINISTERSTWO SPRAW WEWNĘTRZNYCH
Nr. GL 53-4.
W sprawie odciążenia NTA.

Warszawa, dnia 10 lipca 1934 r.

Okólnik Nr. 99 [1]).

Do

P. P. Wojewodów, Komisarza Rządu na m. st. Warszawę, Naczelnika Urzędu Spraw Mniejszości w Katowicach, Prezesów Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Poznaniu i Toruniu, Starostów, Prezydentów Miast.

W załączeniu podaję do wiadomości i ścisłego wykonania okólnik Prezydjum Rady Ministrów Nr. 15 z dnia 24 kwietnia 1934 r. Nr. 60-3/9 [2]), powołując się przytem na okólnik Ministerstwa Spraw Wewnętrznych Nr. 147 z dnia 30 listopada 1932 r. (Dz. Urz. Min. Spraw Wewn. Nr. 19, 251).

Odpis wydanych w związku z niniejszem zarządzeń należy Ministerstwu Spraw Wewnętrznych przedłożyć w odpisie do dnia 1 sierpnia 1934 r.

(—) Marjan Zyndram-Kościałkowski
Minister

[1]) Powyższy okólnik jest zamieszczony w Dz. Urz. Min. Spraw Wewn. Nr. 19/34, poz. 181.
[2]) OPA 1935 str. 1.

954.

PODATEK DOCHODOWY.

„Wierzytelności zahipotekowane na nieruchomościach"[1]).

Pod użyte w art. 1 p. 2 a) ustawy o podatku dochodowym wyrażenie „wierzytelności zahipotekowane na nieruchomościach" podpadają również wierzytelności, zabezpieczone kaucją hipoteczną na nieruchomościach, położonych na obszarze b. zaboru rosyjskiego. (Teza).

Wyrok NTA z 27 września 1934 l. rej. 11472/31 w sprawie firmy: N. V. Handels u. Industrie Maatschappij „Heima" w Rotterdamie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929 i 1930.

Nakazami płatniczemi, doręczonemi płatniczce 7 kwietnia 1931, wymierzony został firmie N. V. Handels u. Industrie Maatschappij „Heima" w Rotterdamie podatek dochodowy od dochodu z kapitału, którego to dochodu wysokość przyjęto w r. 1928 na 107.843 zł, a w r. 1929 na 178.286,39 zł. Od tego wymiaru wniosła płatniczka odwołanie, w którem, przyznając, że finansuje Towarzystwo Budowy i Eksploatacji Domów Sp. Akc. w Warszawie, że udziela mu kredytu ruchomego o charakterze kontokorentowym, jako też że otrzymała od wymienionego Towarzystwa tytułem procentów w „roku podatkowym" 1929 107.843 zł, w „roku podatkowym" 1930 171.849,61 zł, twierdzi, że udzielony Towarzystwu kredyt zabezpieczony był kaucją hipoteczną na nieruchomości Towarzystwa, a zatem dochód od niego wolny jest od podatku dochodowego w myśl

---

[1]) Por. OPA 863/34.

art. 1 p. 2 ustawy o podatku dochodowym, gdyż przepis ten ma zastosowanie tylko przy należności zahipotekowanej, a nie przy należności zabezpieczonej kaucją hipoteczną.

Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 6 października 1931 odwołania nie uwzględniła z tem uzasadnieniem, że powołany przepis prawa nie przewiduje, w jaki sposób wierzytelności mają być zabezpieczone, obojętna jest więc dla obowiązku podatkowego okoliczność, czy wierzytelność zabezpieczona jest czystym wpisem czy kaucją.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżąca powtarza zarzuty odwołania, z wyjątkiem zarzutu odnośnie do wysokości ustalonego dochodu.

NTA rozważył, co następuje:

Kwestją sporną w sprawie niniejszej jest, czy pod użyte w art. 1 p. 2 a) ustawy o podatku dochodowym wyrażenie „wierzytelności zahipotekowane na nieruchomościach" podpadają również wierzytelności, zabezpieczone na nieruchomości warszawskiej kaucją hipoteczną.

Skarga twierdzi, że tylko przy należności zahipotekowanej wpis do hipoteki stanowi tytuł prawny należności, przy kaucji zaś hipotecznej wpis jest tylko dodatkowem zabezpieczeniem należności, a nie jej tytułem, którego charakter jest niehipoteczny, np. weksel, — przyczem skarga opiera się na prawie z 1818 r.

Otóż zasada równomierności opodatkowania wymaga, aby przepis ustawy podatkowej, obowiązującej w całem Państwie, interpretowany był na tle ustawodawstwa cywilnego obowiązującego we wszystkich dzielnicach, a nie wyłącznie ustawy cywilnej jednej dzielnicy. żadna jednak z ustaw cywilnych nie usprawiedliwia bez zastrzeżeń poglądu skargi, że przy należności zahipotekowanej wpis do hipoteki stanowi tytuł prawny należności. Wszystkie bowiem ustawy uznają akcesoryjny charakter hipoteki. Mianowicie art. 47 prawa z 1818 r. uważa hipotekę za prawo rzeczowe na nieruchomościach, do których przywiązane jest zaspokojenie wpisanych lub uprzywilejowanych zobowiązań, § 1113 kod. cyw. niem. nazywa hipoteką prawo, z mocy którego winna być zapłacona z gruntu oznaczona suma dla zaspokojenia wierzytelności, wreszcie § 448 kod. cyw. austr. mówi wprost o zastawie na rzeczy nieruchomej, nazywając go zastawem gruntowym lub hipoteką. Dopiero wskutek przejścia hipoteki na osobę trzecią, działającą w zaufaniu do ksiąg publicznych, nabywa ona prawo w tej rozciągłości, jaką ustala wpis, ale to wypływa z zasady jawności hipotecznej, uznanej przez wszystkie obowiązujące w Polsce systemy hipoteczne.

O ile chodzi o tezę skargi, że wierzytelność, zabezpieczona kaucją hipoteczną, nie podpada pod pojęcie wierzytelności zahipotekowanej na nieruchomości, to obrona tej tezy na tle ustawodawstwa cywilnego w b. zaborze rosyjskim mogłaby mieć pewne widoki powodzenia, ponieważ prawo z 1818 r. nie zna instytucji kaucji hipotecznej, wytworzonej dopiero przez praktykę. Instytucja ta odpowiada jednak prawu zastawu dla nieoznaczonej sumy pieniężnej z § 14 ust. 2 austr. ustawy z 25 lipca 1871, który to przepis stanowi, że przy wpisie do księgi gruntowej prawa zastawu dla wierzytelności, które mają powstać z udzielonego kredytu, z prowadzenia interesów, z tytułu poręki lub z tytułu wynagrodzenia szkody, należy w dokumencie, służącym za podstawę wpisu, podać najwyższą sumę, do której ma sięgać kredyt lub poręka. Kodeks cywilny niem. oprócz hipoteki zwykłej (§ 1113) zna hipotekę zabezpieczającą (§ 1184), która tem się różni od zwykłej, że prawo wierzycieli z hipoteki ocenia się według istnienia wierzytelności, a wierzyciel nie może się powołać na wpis dla udowodnienia wierzytelności, oraz hipotekę (§ 1190), według której oznacza się jedynie sumę najwyższą, do której grunt odpowiada, natomiast ustalenie wierzytelności zastrzega się na przyszłość.

Hipoteka z § 1190 kod. cyw. niem. odpowiada prawu zastawu dla nieoznaczonej sumy, a obie te instytucje odpowiadają instytucji kaucji hipotecznej, czy też hipoteki kaucyjnej. Oczywiście, gdy z księgi hipotecznej niewiadomo, czy wierzytelność, zabezpieczona taką hipoteką, wogóle zaistnieje, słusznie skarga podnosi, że hipoteka taka nie jest tytułem dla wierzytelności, którą zabezpiecza. Trudno atoli z tego snuć wniosek, że wierzytelność, zabezpieczona kaucją hipoteczną na nieruchomości, nie może podpadać pod pojęcie wierzytelności zahipotekowanej na tejże nieruchomości. Wniosek ten byłby słuszny, gdyby słuszna była przesłanka skargi, że hipoteka, nie będąca hipoteką kaucyjną, stanowi tytuł wierzytelności, co, jak wyżej wykazano, bez zastrzeżeń nie ma miejsca, i gdyby zostało udowodnione, że tylko wierzytelność, dla której hipoteka jest tytułem, ma być uważana za „zahipotekowaną“, co skarga wprawdzie twierdzi, ale czego nie udowadnia.

Aczkolwiek hipoteka kaucyjna różni się od hipoteki zwyczajnej, to nie przestaje być hipoteką, ponieważ podpada pod to ogólne pojęcie i nie może istnieć bez wpisu do księgi hipotecznej (gruntowej). Ponadto i istotna właściwość hipoteki, t. j. odpowiedzialność nieruchomości, pozostaje w obydwu wypadkach ta sama. Znalazło to wyraz w judykaturze SN, dotyczącej §§ 5 i 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 maja 1924 o przerachowaniu zobowiązań

prywatno-prawnych poz. 213/25 Dz. Ust., która idzie w tym kierunku, że sposób przerachowania, wskazany w cyt. paragrafach, stosuje się nietylko do pożyczek hipotecznych w ścisłem znaczeniu tego wyrazu, lecz także wszelkich innych pożyczek, mających zabezpieczenie hipoteczne, a więc także pożyczek zabezpieczonych kaucją hipoteczną (np. orz. z 15 czerwca 1926 R. 402/26, z 10 grudnia 1926 C. 1221/26). Wprawdzie wymienione przepisy mówią o hipotekach, zabezpieczających wierzytelności z pożyczek na nieruchomościach, oraz wierzytelnościach zabezpieczonych temi hipotekami, lecz skoro do istoty hipoteki należy zabezpieczenie prawa, a bez wpisu do księgi (zahipotekowania) niema zabezpieczenia, przeto niema żadnej różnicy, czy się powie: wierzytelności zahipotekowane, czy też wierzytelności zabezpieczone hipoteką (hipotecznie). Interpretacja zatem obowiązujących ustaw cywilnych prowadzi do wniosku, że pod pojęcie wierzytelności, zahipotekowanej na nieruchomości, podpada zarówno wierzytelność, zabezpieczona hipoteką zwykłą, jak i może podpadać wierzytelność, zabezpieczona hipoteką kaucyjną.

Pozostaje do rozstrzygnięcia pytanie, w jakiem znaczeniu zostało użyte to wyrażenie w ustawie o podatku dochodowym.

Aczkolwiek uzasadnienie projektu rządowego ustawy o państwowym podatku dochodowym (Druk Sejm. Nr. 1669/20) powiada, że projekt jest oparty z pewnemi zmianami na systemie pruskim, to porównanie treści art. 1 p. 2 a) projektu z § 153 p. 2 lit. b) ustawy austrjackiej z 25 października 1896 dowodzi, że ten przepis ustawy polskiej wzorowany jest na ustawie austrjackiej, będąc niemal dosłownem tłumaczeniem części pierwszej p. 2 lit. b) § 153 tej ostatniej ustawy. Ten ostatni przepis, w szczególności w tej części, w której mówi o wierzytelnościach zahipotekowanych na nieruchomościach oraz o majątku związanym z krajem, pozostaje w związku z przepisem § 169 tejże ustawy, który wylicza poszczególne kategorje kapitałów. Do takich kategoryj należą m. i. pożyczki hipoteczne (Hypothekendarlehen; § 124 ust. 2 p. 2 i § 169 p. 2), które w § 94 lit. c) nazywane są kapitałami wypożyczonemi za zabezpieczeniem hipotecznem (gegen hypothekarische Sicherstellung dargeliehene Kapitalien). Wskazuje to na to, że nomenklatura ustawy austrjackiej nie jest jednolita. Jeśli więc ta ustawa w § 153 p. 2 lit. b) mówi o wierzytelnościach zahipotekowanych na realnościach (hypothezierte Forderungen), niesposób wiązać z tem jakiegoś specjalnego znaczenia, jak to, że ustawodawcy chodzi o związanie źródła dochodu z nieruchomością przez wpis hipoteczny bez względu na to, czy chodzi o kapitał zabezpieczony hipoteką zwykłą czy

kaucyjną. W tym kierunku szła także judykatura austr. Trybunału Admin., który orzeczeniem z 13 listopada 1901 (Zb. Nr. 577) orzekł, że związanie obligacyjnego prawa majątkowego z krajem istnieje już przez zabezpieczenie tego prawa zastawem, położonym w kraju (hipoteka lub zastaw ręczny).

Jak wyżej zaznaczono, ustawodawca polski przejął przepis art. 1 p. 2 lit. a) ustawy o podatku dochodowym prawie dosłownie z ustawy austrjackiej, przepis zaś, dotyczący opodatkowania osób, posiadających na obszarze Państwa wierzytelności zahipotekowane na nieruchomościach, dosłownie. Nic zaś nie wskazuje na to, że ustawodawca polski chciał nadać temu przepisowi odmienne znaczenie, niż miał on w ustawie austrjackiej. Przeciwnie, dowód pośredni na to, iż ustawodawca polski nie przywiązywał innego znaczenia do wyrażenia „wierzytelności zahipotekowane na nieruchomościach“, znajduje się w umowach międzynarodowych, zawartych przez Polskę w sprawie podwójnego opodatkowania, np. w umowie z Czechosłowacją (poz. 82/26 Dz. Ust.), gdzie w art. 3 mowa jest o wierzytelnościach „zabezpieczonych“ na nieruchomościach, w umowie z Węgrami (poz. 604/31 Dz. Ust.), gdzie w art. 8 mowa jest o wierzytelnościach i prawach „hipotecznie zabezpieczonych“.

Z tych względów Trybunał doszedł do wniosku, że pod przepis art. 1 p. 2 a) ustawy o podatku dochodowym podpadają również wierzytelności zabezpieczone kaucją hipoteczną, a tem samem oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

I. Powyższy wyrok uważam za zupełnie trafny. W uzasadnieniu znajduję wszystkie istotne jego motywy — tak, że w glosie zajmę się przeważnie zbadaniem i wskazaniem powodów, jakie — jak sądzę — mogły wywołać wątpliwości u skarżącego i skłonić go do zwrócenia się do NTA przeciw nakazom płatniczym władz skarbowych, zdaniem mojem, zgodnym z ustawą.

Jednym z powodów była zapewne niejasność pojęć, jakie oznaczają na ziemiach polskich wyrazy „hipoteka“, „hipotekowany“ i „hipoteczny“, drugim — to brak pod rządem ustawy „hipotecznej“ z r. 1818 niewątpliwego i jasnego ustalenia pojęciowego, co jest właściwym przedmiotem wpisu do ksiąg „hipotecznych“, gdy się do nich wpisuje t. zw. wierzytelność hipoteczną, względnie kaucję hipoteczną.

II. Co do pierwszego powodu zaznaczam, co następuje:

Instytucja hipoteki dostała się do prawa rzymskiego z Grecji, gdzie była znana pod nazwą ἡ ὑποθήκη. Starożytni Grecy rozumieli przez nią prawo, jakie dłużnik ustanawia w drodze umowy na rzecz wierzyciela na swym przedmiocie majątkowym — tej treści, że wierzyciel mógł z niego zaspokoić swą pretensję z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami, jeżeli dłużnik zobowiązania na czas nie wypełnił. W pierwotnem prawie rzymskiem (ius civile) wytworzył się tylko zastaw (pignus), powstający nie przez samą umowę dłużnika z wierzycielem, ale przez oddanie rzeczy wierzycielowi w posiadanie. Dopiero

prawo pretorskie przyjęło i rozwinęło w Rzymie grecką hipotekę. W klasycznem prawie rzymskiem, które stało się przez kodyfikacje justyniańskie podstawą usus modernus pandectarum, odróżniamy więc dwa rodzaje praw zastawniczych, t. j. zastaw (pignus), powstający przez oddanie rzeczy w posiadanie wierzycielowi z tem przeznaczeniem, żeby wierzyciel w razie niezapłacenia w terminie długu, mógł zaspokoić swą pretensję z rzeczy zastawionej, z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami, i hipotekę, dającą wierzycielowi takież samo prawo (z pomocą actio Serviana), ale powstającą bez oddania przedmiotu wierzycielowi — tak, że dłużnik mimo ustanowienia hipoteki pozostawał nadal w posiadaniu rzeczy prawem zastawniczem obciążonej.

Mówię tu o „prawach zastawniczych" dla określenia tem, mało w naszej terminologji używanem wyrażeniem, każdego prawa wierzyciela zaspokojenia swej pretensji z obcego przedmiotu majątkowego, z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami, w razie, gdy dłużnik swego obowiązku na czas nie wypełni. Jest to zatem synteza, która obejmuje dzisiejszy zastaw, hipotekę i przywilej.

Przedmiotem praw zastawniczych mogły być i mogą być w szczególności nieruchomości. Zastaw na nich przychodził do skutku w prawie średniowiecznem i nowożytnem przez oddanie wierzycielowi nieruchomości w posiadanie, ale zwykle z tem przeznaczeniem, żeby wierzyciel zaspakajał swą pretensję przedewszystkiem z pożytków i dochodów, jakie posiadłość przynosić będzie — i taki zastaw nazywano (także ze względu na jego greckie pochodzenie) antychretycznym; hipotekę zaś ustanawiano przez samą umowę bez oddania nieruchomości, tak, że wierzyciel mógł szukać zaspokojenia swej pretensji tylko w drodze sprzedaży nieruchomości. Na podstawie prawa germańskiego (za wzorami świetnie rozwiniętemi jeszcze w starożytnem prawie egipskiem) ujawniano potem hipoteki w ten sposób, że je wpisywano do ksiąg publicznych, przeważnie przez sądy prowadzonych. Ponieważ księgi te miały głównie na oku ułatwianie kredytu realnego przez ujawnianie hipotek, uważano wpisy hipotek za wpisy najważniejsze, i dlatego to w Niemczech zaczęto nazywać same księgi hipotecznemi, a wszelkie wpisy w księgach wpisami hipotecznemi, jakkolwiek wpisywano do ksiąg także prawa inne, a zwłaszcza wszelkie wówczas istniejące prawa własnościowe. Tem tłumaczy się także nazwa Hypothekenordnung, którą Prusacy przyjęli dla oznaczenia ustawy z 20 grudnia 1783, normującej urządzenie ksiąg gruntowych i wpisy w nich dokonywane. Ustawa z r. 1783 w związku z dotyczącemi przepisami pruskiego Landrechtu uchodziła z końcem 18-go i z początkiem 19-go wieku za prawo najlepiej normujące instytucję ksiąg gruntowych, dlatego też Antoni Wyczechowski, autor polskiej ustawy z r. 1818, przyjął ją jako zasadniczy wzór dla swego projektu, co bardzo silnie zaznaczył w swem przemówieniu w Sejmie Warszawskim (p. Diarjusz sejmowy z r. 1818), nie wspominając przytem w swej skromności, ile sam wniósł nowego do projektu i jak ten projekt w porównaniu z pruskim wzorem uprościł i jasno zredagował. Jednak szkoda, że Wyczechowski tylko przy nazwaniu ustawy z r. 1818 uniknął brzydkiego wzoru pruskiego, nazywając ustawę pięknie i trafnie „Prawem o ustaleniu własności dóbr nieruchomych, o przywilejach i hipotekach", w samym zaś tekście nazywa księgi gruntowe za wzorem niemieckim hipotecznemi, a prawa wpisywane hipotekowanemi, bez względu na to, czy chodzi o wpisy własności, służebności i innych praw, czy też o wpis hipotek. Szkoda to tem większa, że brzydkie i nietrafne nazwy pruskie weszły w zwyczaj w Polsce, jakby w krew i kości nasze, zwłaszcza w b. Królestwie Kongresowem i na ziemi Krakowskiej (gdzie ustawa polska z r. 1818 obowiązywała od r. 1823 do 1855), jakkolwiek nazwy te są

obce rodzimemu prawu polskiemu, które znało „księgi grodzkie i ziemskie“, a nie żadne „hipoteczne“, a „hipoteką“ nazywało trafnie tylko prawo wierzyciela zaspokojenia swej pretensji z rzeczy (nieruchomości), zostającej w posiadaniu dłużnika lub osoby trzeciej (p. zwłaszcza Konstytucję Sejmu koronnego z r. 1588, Vol. Leg II str. 258 II, Konstytucję Sejmu Warszawskiego z r. 1768, Vol. Leg. VII str. 330—331 i t. d. Coprawda na usprawiedliwienie Wyczechowskiego przytoczyć należy, że przecież przed zaprowadzeniem w Królestwie Polskiem kodeksu Napoleona obowiązywało w czterech województwach ustawodawstwo hipoteczne pruskie, a z niem weszły już w zwyczaj na ziemiach polskich pruskie terminy techniczne ustawy z r. 1783. — Jednak Niemcy porzucili dawno i w ustawodawstwie i praktyce, jako niewłaściwe, nazwy „księgi hipoteczne“ dla oznaczenia „ksiąg gruntowych“, „prawa hipotekowane“ dla oznaczenia praw wpisywanych do ksiąg, „hipotekować“ dla oznaczenia „wpisywać do ksiąg“, a my mimo to trzymamy się nadal owych bałamutnych, bo wieloznacznych, pruskich oznaczeń, a to nawet z pewnem przywiązaniem, tak mało uzasadnionem, gdy chodzi o nieładne stare graty, niezrobione nawet przez nas samych, ale przez ludzi obcych.

Obok znaczenia niewłaściwego wyrazów „hipoteczny“, „hipotekować“ i t. d., wskazujących jedynie na jakiekolwiek wpisy do ksiąg gruntowych, ustawa z r. 1818 używa terminu technicznego „hipoteka“ w ścisłem, właściwem mu znaczeniu, jak to wynika zwłaszcza z tekstu art. 47 (in princ.), który opiewa: „Hipoteka jest rzeczowe prawo na nieruchomościach, do których przywiązane jest zaspokojenie w p i s a n y c h lub u p r z y w i l e j o w a n y c h zobowiązań“, z czego wynika, że pod pojęcie hipoteki, t. j. prawa zastawniczego w powyższem przeze mnie określonem znaczeniu (prawa zaspokojenia pretensji z nieruchomości) zaliczyć należy po myśli ustawy z r. 1818 nawet prawo zaspokojenia z nieruchomości pretensji uprzywilejowanej, a do księgi n i e w p i s a n e j.

Dwuznaczność terminów technicznych — niewątpliwie wada każdej ustawy, która się takiemi terminami w dwóch znaczeniach równocześnie posługuje, powoduje niejasność przepisów (p. z pośród wielu np. art. XLII rozp. Prezydenta z 27 października 1932 poz. 804 Dz. Ust.). Zresztą do takich dwuznaczności i powodowanych niemi niejasności, o ile chodzi o nasz przypadek, powrócę w dalszym ciągu.

III. Drugim powodem wątpliwości, nasuwającej się przy wykładni art. 1 ust. 2 p. a) ustawy z r. 1925 o podatku dochodowym, jest, jak nadmieniłem pod I, brak niewątpliwego i jasnego ustalenia pojęciowego, co pod rządem ustawy z r. 1818 jest właściwym przedmiotem wpisu, a tem samem i ujawnienia w „księgach hipotecznych“, gdy się do nich wpisuje t. zw. wierzytelności hipoteczne, względnie kaucje hipoteczne, — czy w i e r z y t e l n o ś ć, jako taka, czy też h i p o t e k a, t. j. zabezpieczenie hipoteczne wierzytelności, dające wierzycielowi prawo zaspokojenia niezapłaconej na czas wierzytelności z rzeczy nieruchomej z pierwszeństwem przed wierzycielami, mającymi niższy stopień pierwszeństwa hipotecznego.

Odpowiedź na to zasadnicze pytanie jest potrzebna, skoro chodzi o dwa swą prawną istotą różne prawa, mianowicie raz o wierzytelność, t. j. prawo osobiste, względne, skuteczne tylko przeciw dłużnikowi, uzasadniające tylko jego odpowiedzialność, a więc odpowiedzialność osobistą, powtóre o hipotekę, t. j. o prawo rzeczowe, bezwzględne, uzasadniające odpowiedzialność rzeczową, prawo skuteczne nietylko przeciw każdorazowemu właścicielowi nieruchomości, ale i przeciw innym osobom, jako to innym wierzycielom właściciela, w szczególności tym, którzy mają niższy stopień hipoteczny, a nawet, zgodnie z nowoczesne-

mi poglądami, o prawo skuteczne przeciw takim osobom trzecim, które podkopują zabezpieczenie hipoteczne wierzyciela, np. przez dewastację lasów i t. p.

Aby wskazać na różnice we funkcji tych dwóch, tak istotnie różniących się od siebie praw, jakkolwiek związanych z sobą i przez akcesoryjność hipoteki i przez wspólną nazwę „wierzytelność hipoteczna", przytoczę choćby jeden przykład, należący do innej dziedziny, aniżeli przedmiot wykładni art. 1 ustawy podatkowej z r. 1925, mianowicie do dziedziny rękojmi wiary publicznej ksiąg gruntowych: Przypuśćmy, że A ma zahipotekowaną wierzytelność z pożyczki na majątku swego dłużnika B. B zapłacił jednak dług w całości, ale nie postarał się o wykreślenie wierzytelności hipotecznej z księgi gruntowej. Wierzytelność jako taka zgasła więc przez zapłatę; jednak mimo, że A stracił swe prawo osobiste przeciw dłużnikowi B, hipoteka utrzymuje się nadal w mocy, dopóki nie będzie z księgi wykreślona, bo hipoteka jako prawo rzeczowe gaśnie dopiero przez wykreślenie, a zapłata długu jest tylko tytułem do jej wykreślenia. Jeżeliby A w drodze przelewu przeniósł następnie umorzoną wierzytelność na C i C uzyskał w księdze wpis przelewu, a działał w dobrej wierze, nie wiedząc o umorzeniu wierzytelności, natenczas C może powołać się na rękojmię wiary publicznej wpisu w księdze, ale oczywiście tylko co do tego prawa, które było i jest właściwym przedmiotem wpisu. Jeżeli więc przedmiotem wpisu byłaby wierzytelność, wtedy C nabyłby umorzoną, ale ze względu na rękojmię wiary publicznej wskrzeszoną wierzytelność w całości i mógłby jej dochodzić nadal w całości przeciw B i każdemu jego następcy prawnemu (każdemu właścicielowi nieruchomości): jeżeli zaś przedmiotem wpisu jest hipoteka, a tem samem rękojmia wiary publicznej tylko hipotekę zasłania, natenczas C nabywa tylko hipotekę i dlatego może żądać powtórnie zapłaty umorzonej wierzytelności **tylko z nieruchomości**, t. j. **tylko w granicach wartości tej nieruchomości**, ale nic ponad to, gdyż podstawą jego roszczeń może być jedynie odpowiedzialność rzeczowa, jaka łączy się z hipoteką, a nie osobista, jaka łączy się z długiem [1]). Nie jest dla mnie rzeczą wątpliwą, że po myśli ustawy z r 1818 tylko druga alternatywa jest trafna, że więc C będzie mógł szukać zaspokojenia nabytej w drodze przelewu, choć przez zapłatę umorzonej wierzytelności, jedynie z nieruchomości; wszak ustawa z r. 1818 odróżnia, przy wpisie wierzytelności hipotecznej, zgodnie z memi powyższemi wywodami, nieograniczoną odpowiedzialność osobistą dłużnika od odpowiedzialności rzeczowej, ograniczonej wartością nieruchomości (p. zwłaszcza art 68), a art. 11 z wpisem do księgi łączy powstanie i istnienie praw rzeczowych, jakiem jest hipoteka, a nie osobistych, jakiem jest wierzytelność, która jako prawo osobiste powstaje, ulega zmianom i gaśnie bez względu na wpis do księgi i jego warunki, na podstawie ogólnych przepisów kodeksu cywilnego (p. art. 11 i art. 1—4 ustawy z r. 1818).

Właściwym przedmiotem wpisu jest zatem hipoteka, która bez wpisu nawet powstać nie może, a nie wierzytelność. Prawda, że wierzytelność przy wpisie hipoteki także zostaje wpisana, ale nie celem swego powstania, nie jako właściwy przedmiot wpisu, lecz tylko jako podstawa prawa akcesoryjnego, wtór-

[1]) Aby w tym przypadku sformułować całkiem ściśle treść roszczenia osoby C, należałoby powiedzieć, że C może żądać, żeby właściciel dozwolił mu poszukiwać powtórnego zaspokojenia już umorzonej wierzytelności, ale tylko z dobra nieruchomego — prawo rzeczowe bowiem, jakiem jest hipoteka, w zasadzie może polegać tylko na „pati", a nie na „facere". Inaczej przedstawia się rzecz według k. c. niem., który — jak dalej wspomnę — zna prawa rzeczowe, polegające in faciendo, co było powodem m. i. odpowiedniego sformułowania § 1113.

nego, t. j. hipoteki. Wpis wierzytelności spełnia zarazem z reguły i drugą funkcję, t. j. jest środkiem określenia maksymalnej odpowiedzialności rzeczowej, z hipoteką połączonej. To maksymalne określenie jest konieczne ze względu na potrzeby kredytu realnego i interes dalszych wierzycieli, którym księga powinna wskazywać, jakie zabezpieczenie dają im ich hipoteki. Dlatego też, jeżeli wierzytelność sama nie określa tej maksymalnej granicy, bo jest niepewna, co do wysokości swej wątpliwa, lub może dopiero powstanie w przyszłości, wtedy wpisuje się tylko hipotekę kaucyjną przy oznaczeniu w księdze maksymalnej odpowiedzialności rzeczowej.

Sądzę, że powyższe wywody wystarczą dla stwierdzenia, że właściwym przedmiotem wpisu do księgi przy wpisie t. zw. wierzytelności hipotecznej nie jest prawo osobiste, wierzytelność, ale hipoteka, będąca prawem rzeczowem. Rzecz ma się tu podobnie, jak przy wpisie przeniesienia prawa własności: Jakkolwiek wpisujemy do księgi przy przewłaszczeniu nieruchomości jego tytuł, np. kontrakt kupna — sprzedaży, to jednak prawną i istotną treścią wpisu nie są osobiste prawa i roszczenia sprzedawcy i kupującego (actio empti i actio venditi), i nie one stają się rzeczowemi, lecz przedmiotem właściwym wpisu jest zmiana dokonana w rzeczowem prawie własności.

Wprawdzie kodeksy cywilne ostatniej doby znają także instytucje, w których dług i wierzytelność są właściwym przedmiotem wpisu wraz z ich księgowem zabezpieczeniem, — instytucje, w których odpowiedzialność osobista i rzeczowa są tak nierozłączne, że pierwsza jest wcielona w drugą i obie podlegają tym samym losom prawnym przy swem powstaniu, zmianach i gaśnięciu — mam tu na myśli zwłaszcza Grundschuld i Rentenschuld k. c. niem. i Gült k. c. szwajc. — jednakże instytucje takie nie są znane naogół prawom cywilnym, obowiązującym w województwach centralnych, wschodnich i południowych. (Pomijam tu wyjątkowe przepisy, jak np. ustawę austr. o pożyczkach meljoracyjnych z 6 lipca 1896 Dz. u. p. Nr. 144, instytucję ciężarów realnych, oraz dopuszczalność w prawie austr. wpisów pewnych praw obligacyjnych, mianowicie prawa odkupu, pierwszeństwa kupna, oraz najmu i dzierżawy, skoro one nie mogą rzucić światła na nasz problem, dotyczący wierzytelności zabezpieczonych hipoteką). Zresztą niemieckich Grundschuld i Rentenschuld, ani szwajcarskiej Gült nie można stawiać narówni z hipoteką ustawy z r. 1818, ani z hipoteką austrjacką, ani nawet z hipoteką k. c. niem. (§ 1113 i n.), skoro w odnośnych ustawach i kodeksach pojęta jest hipoteka jako prawo od wierzytelności zasadniczo różne, jakkolwiek dla jej zabezpieczenia ustanowione i istniejące i dlatego z nią złączone (p. np. tekst § 1113 k. c. niem.).

IV. Powyższe rozstrząsania wystarczą — jak sądzę — by przystąpić już wprost do właściwego tematu mej glosy, t. j. wykładni wyrażenia „wierzytelności zahipotekowane na nieruchomościach", mieszczącego się w art. 1 l. 2 lit. a) ustawy o państwowym podatku dochodowym z r. 1925.

1) W art. 1 tej ustawy chodziło prawodawcy o to, aby poddać obowiązkowi podatkowemu (podatkowi dochodowemu) nietylko osoby, mające w Polsce miejsce zamieszkania, ale także i osoby w Polsce nie mieszkające; jednak te drugie o tyle tylko, o ile ze źródeł, w Polsce się znajdujących, czerpią swe dochody. Za takie źródła uważa art. 1 m. i. „wierzytelności zahipotekowane na nieruchomościach", położonych na obszarze Polski. W „zahipotekowaniu" prawodawca upatruje widocznie umiejscowienie w Polsce, „przywiązanie" wierzytelności do obszaru Polski. Jeżeli tak, natenczas zgodnie z zamiarem prawodawcy, wierzytelności. przynoszące dochody, podlegają opodatkowaniu — choćby nawet wierzyciel i dłużnik

mieszkali za granicami Polski, czyli, mówiąc słowami Savignego, choćby stosunek obowiązkowy miał swą „siedzibę" (Sitz des Rechtsverhältnisses) zagranicą, — jeżeli realizacja takich wierzytelności jest zabezpieczona przez odpowiedzialność rzeczową na dobrach nieruchomych, w Polsce się znajdujących. „Zahipotekowanie" wskazuje więc w art. 1 przedewszystkiem i głównie na hipotekę w właściwem tego słowa znaczeniu, t. j. na prawo wierzyciela zaspokojenia się z nieruchomości w Polsce położonej przed innymi wierzycielami.

Jednak takie znaczenie „hipotekowania" byłoby zbyt obszerne. Gdyby ustawodawca był użył słów „wierzytelności hipoteczne" lub „wierzytelności hipoteką zabezpieczone", natenczas możnaby przepis art. 1 odnieść do wszelkich hipotek, zgodnie nawet z szerokiem pojęciem hipoteki, wynikającem z art. 47 i 49 ustawy z r. 1818, a obejmującem także hipoteki prawne, a nawet przywileje do ksiąg niewpisane. Jednak imiesłów „hipotekowany", od czasownika hipotekować urobiony, wskazuje na „działanie", t. j. na wpisywanie, tak, że wyrażenie „hipotekowane", użyte w art. 1 ustawy z r. 1925, wskazuje nietylko w właściwem swem znaczeniu na prawo, zwane hipoteką, ale i w znaczeniu niewłaściwem na konieczność wpisu do księgi gruntowej.

Przepis art. 1 odnosi się zatem zgodnie ze słowną wykładnią tylko do wierzytelności zabezpieczonych przez hipoteczną (rzeczową) odpowiedzialność na nieruchomościach położonych w Polsce i to pod warunkiem, że to zabezpieczenie zostało do księgi jako zabezpieczenie hipoteczne (hipoteka) wpisane.

2) Przepis art. 1 w wyrażeniu „wierzytelności zahipotekowane", wskazującem na wierzytelności zabezpieczone hipoteką, do ksiąg wpisaną, nie obejmuje zatem tych grup wierzytelności (praw), w których prawo żądania świadczenia i zabezpieczenie jego przez wpis do księgi łączą się z sobą nierozerwalnie. Mam tu na myśli znowu znane niemieckiemu k. c. Grundschuld (dług gruntowy) i Rentenschuld (dług rentowy) i znaną na wszystkich ziemiach Polski instytucję ciężarów realnych, zwanych także ciężarami rzeczowemi, gruntowemi lub wieczystemi. Że te instytucje nie podpadają wprost pod przepis art. 1, to wynika już z samego tekstu art. 1 nie można bowiem wyrażenia „wierzytelności hipotekowane" odnosić do przypadków, w których wierzytelności nie są prawem głównem, samoistnem, odrębnem, osobistem w przeciwstawieniu do prawa zastawniczego (hipoteki) jako prawa posiłkowego i rzeczowego. Wynika to zresztą i z przepisów praw dzielnicowych, normujących powyższe instytucje, skoro w ustawie z r. 1818 ciężary wieczyste są pojęte jako instytucja prawna sui generis, a więc inna, aniżeli hipoteka lub wierzytelność hipoteczna (p. art. 43 i 44 w przeciwstawieniu do art. 47 i n.), skoro dalej w ustawie austr. z r. 1871 ciężary realne także nie podpadają pod termin techniczny praw rzeczowych, do których zaliczono hipotekę (t. j. prawo zastawu do księgi wpisane, o czem p. zwłaszcza §§ 9, 12, 13 i 14), skoro wreszcie i w k. c. niem. ciężary realne, dług gruntowy i rentowy stanowią odrębne grupy praw, aniżeli hipoteka (o czem p. zwłaszcza §§ 1105, 1191, 1199 i § 1113). Co do prawa niemieckiego przybywa jeszcze i ten powód niepodporządkowania ciężarów realnych, długów gruntowych i rentowych pod wyrażenie art. 1 ustawy z r. 1925 „wierzytelności zahipotekowane", że k. c. niem. podniósł prawa te ze względu na odpowiedzialność rzeczową, będącą ich podstawą, do znaczenia samoistnych praw rzeczowych, aby utrzymać w ten sposób starą tradycję germańską praw rzeczowych, polegających na świadczeniach pozytywnych (quae in faciendo consistunt). Prawa te przestały więc być wierzytelnościami (Forderungen) w rozumieniu k. c. niem., chociaż pozostają prawami do pewnych świadczeń.

Mimo to wszystko należy, jak sądzę, przepis art. 1 ustawy z r. 1925 odnieść

i do praw, polegających na tych trzech instytucjach, a to argumento a minori ad maius: Jeżeli bowiem wierzytelność jako źródło dochodu zostaje umiejscowiona w Polsce w rozumieniu art. 1 ustawy z r. 1925 już przez wpisaną dla jej zabezpieczenia w księgach hipotekę, to o ileż więcej umiejscowienie takie musi mieć miejsce tam, gdzie prawo żądania świadczeń (choć pojęte jako rzeczowe, a nie jako wierzytelność) tkwi nierozerwalnie w odpowiedzialności rzeczowej z nieruchomości, w Polsce położonej.

Dlatego to mimo zbyt ciasnego brzmienia słów „wierzytelności zahipotekowane" art. 1 ustawy z r. 1925 uważam ze względów teleologicznych, ze względów na tę samą ratio legis, za rzecz konieczną, by przepis art. 1 odnieść w drodze t. zw. interpretatio extensiva i do ciężarów realnych, długów grutowych i rentowych Gdyby prawodawca wyraził był swój niewątpliwy zamiar należycie, byłby w art. 1 postanowił, że opodatkowaniu podlegają także dochody, jakie ktoś, mieszkający zagranicą, pobiera z odpowiedzialności rzeczowej, obciążającej nieruchomość w Polsce położoną.

3) Ale i to ostatnie wyrażenie nie byłoby wystarczające, nie kryłoby w pełni zamiaru prawodawcy. Ze względu na tę samą ratio legis wypada w drodze interpretacji rozszerzającej stosować przepis art. 1 ustawy z r. 1925 także i do przypadków, w których wierzytelność, przynosząca dochody osobie mieszkającej zagranicą, jest zabezpieczona prawem nadzastawu (subintabulatem). I w takim przypadku bowiem wierzytelność zostaje, choć pośrednio, umiejscowiona i przywiązana do nieruchomości w Polsce położonej.

4) Pozostaje wreszcie kwestja t. zw. kaucji hipotecznej, czy mianowicie pod wyrażenie art. 1 ustawy z r. 1925 „wierzytelności zahipotekowane" podpadają kaucje hipoteczne.

Z punktu widzenia praw obowiązujących w województwach południowych i zachodnich odpowiedź twierdząca nie może nasuwać wątpliwości:

Austrjacka ustawa o księgach gruntowych z r. 1871 zajmuje się w § 14 ex professo kaucją hipoteczną (lepiej zwać ją hipoteką kaucyjną), pojmując ją jako zwykłą hipotekę (pod nazwą prawo zastawu do ksiąg wpisane), jako prawo bezwarunkowe, jakkolwiek zabezpieczające wierzytelności (raczej roszczenia) wątpliwe w swej istocie lub co do wysokości. Wobec potrzeby ograniczenia odpowiedzialności rzeczowej przy niepewnych pretensjach, paragraf ten wymaga także, by przy wpisie hipoteki kaucyjnej oznaczano maksymalną sumę, do której odpowiedzialność rzeczowa ma sięgać. Ustęp 2 § 14 postanawia w tej myśli, co następuje:

„Jeżeli prawem zastawu (hipoteką) zabezpiecza się wierzytelności, które mogą powstać z kredytu, z zawiadywania cudzemi sprawami, z rękojmi za wady fizyczne lub prawne, albo z obowiązku odszkodowania, natenczas w dokumencie, na podstawie którego ma nastąpić wpis, podać należy najwyższą sumę, do której kredyt lub odpowiedzialność ma sięgać".

Naturalnie nie uchybia bezwarunkowości takiej hipoteki, że roszczenia, które zostają zabezpieczone, są wątpliwe, skoro prawo austrjackie, mimo że uważa wszelkie prawa zastawnicze, a więc i hipotekę, za prawa akcesoryjne wierzytelności, nie wyklucza bynajmniej istnienia hipoteki, a nawet zastawu ruchomego, chociażby brakło wierzytelności (p. zwłaszcza §§ 469 i 470, § 1101, § 1483 k. cyw. austr.).

Nie należy też zapominać, że podstawą hipoteki kaucyjnej jest zawsze jakiś ważny stosunek obowiązkowy (np. zobowiązanie udzielania kredytu, zobowiązanie zajmowania się cudzemi sprawami, i t. d.), a wątpliwość istnieje tylko, czy

roszczenie, o które przy zabezpieczeniu rzeczowem chodzi, powstanie i w jakiej sumie. Zresztą pewna warunkowość łączy się z każdem prawem zastawniczem, a w szczególności i z każdą hipoteką, skoro roszczenie o realizację tego prawa powstaje dopiero wtedy, gdy dłużnik swego zobowiązania na czas nie wypełni, a przecież z tego powodu nikt nie będzie uważał hipoteki za prawo warunkowe.

Te same uwagi powtórzyć można mutatis mutandis i co do b. dzielnicy pruskiej· Kod. cyw. niem. odróżnia wprawdzie zwykłą hipotekę, t. zw. hipotekę obiegową (§ 1113) i hipotekę zabezpieczającą (§ 1184), a w szczególności także hipotekę zabezpieczającą wierzytelność niepewną, przy której odpowiedzialność rzeczowa zostaje ograniczona do pewnej sumy maksymalnej (§ 1190), ale wszystko to są hipoteki, do ksiąg bez ograniczenia ich warunkiem wpisywane, hipoteki więc bezwarunkowe, których tylko realizacja zależy od okoliczności wyżej przy hipotece austrjackiej wspomnianych, t. j. od tego, czy osoba, zostająca w stosunku obowiązkowym, będzie obowiązana do zapłacenia pewnej i jakiej sumy. Do wszystkich hipotek tych, a w szczególności do hipoteki z § 1190 odnieść więc należy postanowienia art. 1 ustawy z r. 1925 o wierzytelnościach zahipotekowanych na nieruchomościach w Polsce. Nie przeszkadza temu, że w art. 1 ustawy z r. 1925 mowa jest o „wierzytelnościach" hipotekowanych, skoro hipoteki te są akcesoryjnemi prawami i służą tem samem do zabezpieczenia „wierzytelności" sensu stricto.

Odpowiedź na pytanie dotyczące kaucyj hipotecznych, wpisywanych pod powagą ustawy polskiej z r. 1818, nie może być także, zd. m., inna, aniżeli co do hipotek kaucyjnych, wpisywanych do ksiąg gruntowych na podstawie ustaw obowiązujących w b. dzielnicach austr. i pruskiej. Coprawda instytucja „kaucji hipotecznej" nie została przewidziana i unormowana w ustawie z r. 1818, lecz wprowadzono ją dopiero w praktyce w województwach centralnych (a teraz i wschodnich) dzięki twórczej interpretacji, liczącej się z potrzebami życia ekonomicznego. Jednakże mimo to kaucja hipoteczna jest tu w swej istocie prawnej identyczna z hipoteką kaucyjną § 14 austr. ustawy z r. 1871 i z hipoteką § 1190 k. c. niem. Różnica zachodzi tylko ta, że w praktyce ujawnia się kaucję hipoteczną nie w drodze wpisu czystego, lecz tylko przez ostrzeżenie, a to ze względu na rozpowszechniony pogląd, jakoby tu chodziło o wpis warunkowy. (P. o tem Glass, Zarys prawa hipotecznego, na str. 150 i n. i 164 i n.).

Skąd wziął się ten pogląd? Nie wątpię, że pochodzi on tylko z niedostatecznego odróżniania wierzytelności i długu z jednej strony, a hipoteki, jako rzeczowego zabezpieczenia wierzytelności, ze strony drugiej (skutkiem czego uważa się też za właściwy przedmiot wpisu hipotecznego wierzytelność jako taką), jakkolwiek takiego pomieszania pojęć bynajmniej nie usprawiedliwia ustawa z r. 1818, która, jak wyżej pod III wskazałem, odróżnia ściśle wierzytelność jako prawo osobiste i hipotekę jako prawo rzeczowe, podobnie jak i dług i odpowiedzialność rzeczową z hipoteki wynikającą (p. zwłaszcza art. 11, 47 i 68). Jeżeli, stając na stanowisku ustawy z r. 1818, uchronimy się od powyższego pomieszania pojęć i uprzytomnimy sobie należycie, że wierzytelność zabezpieczona hipotecznie, a hipoteka to dwa prawa różne i że właściwą i istotną treścią wpisu jest hipoteka, jako prawo rzeczowe, a nie wierzytelność, którą hipoteka zabezpiecza, że wpis wierzytelności następuje tylko dla oznaczenia podstawy hipoteki i określenia rozciągłości odpowiedzialności rzeczowej (zgodnie z art. 117), natenczas nie będzie nam wątpliwem także na obszarze mocy obowiązującej ustawy z r. 1818, że chociaż kaucję hipoteczną ustanawia się dla wierzytelności wątpliwych, niepewnych, warunkowych, jednak ustanawia się ją bezwarunkowo. Sądzę też, że z czasem będzie się ją ujawniało także w księgach, prowadzonych w województwach cen-

tralnych i wschodnich, przez wpisy bezwarunkowe, t. j. czyste, a nie tylko przez ostrzeżenia.

Forma wpisu jest jednak rzeczą drugorzędną. Rzeczą dla nas istotną jest zaś stwierdzenie, że kaucja hipoteczna to w myśl intencji stron bezwarunkowe ustanowienie hipotecznego zabezpieczenia dla bądźto warunkowej lub niepewnej, bądź też co do wysokości wątpliwej wierzytelności.

Jeżeli zaś zabezpieczenie hipoteczne jest w swej treści, choćby nie w formie, bezwarunkowem, natenczas owa wierzytelność niepewna zostaje bezwątpienia przez taki czy inny wpis w księdze nieruchomości położonej w Polsce w myśl art. 1 ustawy z r. 1925 dostatecznie do obszaru Polski przywiązana (umiejscowiona), tak, że w zasadzie będzie podlegać opodatkowaniu, choćby wierzyciel mieszkał za granicami Polski. A czy tak przez swe zabezpieczenie umiejscowiona pretensja jakieś dochody przynosi i jak one są wielkie, to już kwestja tylko wymiaru podatkowego, wychodząca poza sferę w niniejszej glosie omówioną.

Fryderyk Zoll

955.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na „powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu". Wydatek na zakup wózków kopalnianych.

1. Wydatki, mające na celu ilościowe powiększenie istniejącego stanu elementów źródeł dochodu, nie są potrącalne.

2. Wydatek na zakup dodatkowych wózków kopalnianych nie ulega potrąceniu z przychodów (art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.) także w tym przypadku, kiedy poniesiony został w celu utrzymania ilościowo wydobycia węgla na tym samym poziomie, w związku z powiększającą się odległością pokładów węgla.

Wyrok NTA z 17 października 1934 l. rej. 719/31 w sprawie firmy Zakłady Hohenlohego — Hohenlohe-Werke Sp. Akc. w Wełnowcu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Przedmiotem niniejszej sprawy jest spór, czy doliczenie do zysku bilansowego przez pozwaną władzę kwoty zł 152.413,70, wydatkowanej przez skarżącą na zakup dodatkowych wózków kopalnianych, służących do przewożenia na nich węgla z szybów kopalnianych, znajduje w postanowieniach ustawy o podatku dochodowym prawne uzasadnienie.

... W ustawie o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), w szczególności w powołanym przez pozwaną władzę p. 1 art. 8 tej

ustawy, nie znajdujemy definicji, co należy rozumieć pod pojęciem inwestycji. Przytoczony przepis ustawy stanowi tylko, że z przychodów, osiągniętych z poszczególnych źródeł, nie mogą być potrącane m. i. wydatki na powiększenie lub ulepszenie źródeł dochodu.

Również w świetle opartej na tym przepisie stałej judykatury, NTA (p. wyrok z 21 listopada 1927 l. rej. 3436/25, Zbiór wyroków Nr. 1314) uznaje koszty, wywołane tworzeniem nowego lub powiększeniem, względnie ulepszeniem już istniejącego źródła za nie podlegające odliczeniu od przychodów. Zagadnienie więc, czy poszczególny wydatek uznać należy za mający charakter inwestycyjny, czy też eksploatacyjny, jest kwestją faktu.

Skarżąca w konkretnym wypadku wychodzi z utylitarnych gospodarczych przesłanek, twierdząc, że skoro nabycie dodatkowych wózków kopalnianych zostało wywołane koniecznością utrzymania ruchu w przedsiębiorstwie na dotychczasowym poziomie, to i wydatek taki, poniesiony w celu utrzymania ilościowo wydobycia węgla na tym samym poziomie, w związku z coraz to powiększającą się odległością pokładów węgla w miarę posuwania się podczas procesu dobywania węgla w głąb szybów kopalnianych, uznać należy za konieczny wydatek eksploatacyjny, t. j. taki, który został spowodowany potrzebą zabezpieczenia dotychczasowego poziomu dobywania węgla, a w konsekwencji dochodowości przedsiębiorstwa.

Otóż wywody te NTA uznać musiał za błędne.

Zarówno bowiem wydatki o charakterze eksploatacyjnym (zakup surowca, robocizna), jako też inwestycyjnym (nabycie urządzenia fabrycznego) bywają uskuteczniane ze względu na to, że utworzony czy też nabyty warsztat pracy, a więc źródło dochodu, puszczone w ruch, ma dać efekt ekonomiczny, finansowy. Niemniej przeto wydatek na powiększenie czy ulepszenie źródła dochodu (budynek fabryczny, teren kopalniany, maszyny) nie może być identyfikowany z wydatkiem, bezpośrednio wywołanym funkcjonowaniem już istniejącego i działającego źródła dochodu, czyli z wydatkiem, poniesionym bezpośrednio ze względu na osiągnięcie, zachowanie i zabezpieczenie przychodu z takiego źródła, gdyż art. 6 ustawy za eksploatacyjne uznaje jedynie wydatki, poniesione w związku z funkcjonowaniem już istniejącego źródła dochodu. Dlatego też władza pozwana jedynie wydatki na remont wózków kopalnianych, względnie na nabycie nowych na miejsce zużytych, uznała za potrącalne.

Skoro, jak wyżej wywiedziono, z art. 6 ustawy o podatku dochodowym wynika, że za potrącalne uznać należy tylko wydatki związane z samym procesem eksploatacyjnym, to wszelkie inne wydatki, mające na celu ilościowe powiększenie istniejącego stanu elemen-

tów źródeł dochodu, są doliczalne do podstaw wymiaru. Gdy zatem i p. 1 art. 8 ustawy wyraźnie stanowi, że wydatki na powiększenie źródeł dochodu nie są potrącalne, a inwestycje to element źródła dochodu, NTA przyjść musiał do wniosku, że władza pozwana zasadnie doliczyła kwotę zł 152.413,70 do podlegającego opodatkowaniu dochodu, względnie do zysku bilansowego.

Z tych zasad NTA nie dopatrzył się zarzucanej obrazy prawa i oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Art. 6 ustawy o podatku dochodowym wylicza koszty potrącalne z przychodów. Art. 8 tejże ustawy stanowi uzupełnienie przepisów art. 6, albowiem określa koszty potrącalne negatywnie w formie wyliczenia kosztów niepotrącalnych. W szczególności p. 1 art. 8 postanawia, że „wydatki na powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu" są niepotrącalne. Utarła się — także w judykaturze NTA — nazwa „wydatki eksploatacyjne" dla oznaczenia kosztów potrącalnych na mocy art. 6 w przeciwstawieniu do „wydatków inwestycyjnych" niepotrącalnych w myśl art. 8 p. 1. Przedmiotem sporu, rozstrzygniętego wyrokiem NTA z 17 października 1934 l. rej. 719/31, jest interpretacja pojęcia „powiększenie źródła dochodu" oraz pojęcia potrącalnych „kosztów zachowania przychodów". Chodzi o rozgraniczenie wydatków eksploatacyjnych (art. 6) i inwestycyjnych (art. 8).

Rozumie się samo przez się, że koszty powiększenia źródła dochodu, obliczonego na wzmożenie dochodowości owego źródła, stanowią wydatek niepotrącalny. NTA poszedł znacznie dalej, orzekając w przytoczonym wyroku, że koszty wszelkiego powiększenia źródła dochodu są niepotrącalne bez względu na to, czy służą wzmożeniu, czy też utrzymaniu dotychczasowego stanu dochodowości owego źródła, — a więc także w wypadku, objętym przytoczonym wyrokiem, w którym celem powiększenia źródła dochodu było zapobieżenie ubytkowi dochodów czyli utrzymanie dotychczasowego stanu dochodowości.

Nasuwa się pytanie, jak pogodzić tę interpretację art. 8, stanowiącego uzupełnienie, objaśniające art. 6, z przepisem tegoż art. 6, dopuszczającym potrącalność „kosztów zachowania przychodów".

NTA w motywach wyroku dał wyraz poglądowi, że „art. 6 ustawy za eksploatacyjne uznaje jedynie wydatki, poniesione w związku z funkcjonowaniem już istniejącego źródła dochodu". Ustawa nie używa wyrażenia „wydatek eksploatacyjny". Zadawalnia się pojęciem kosztów potrącalnych i ich wyliczeniem bez podawania ich ogólnej definicji. Ustawa orzeka potrącalność kosztów zachowania przychodów. Wedle tekstu motywów przytoczonego wyroku NTA, jedynie wydatki, poniesione na funkcjonowanie istniejącego źródła dochodu, wchodzą w skład kosztów zachowania przychodów, podczas gdy wydatki na powiększenie źródła dochodu, przeznaczone na utrzymanie dotychczasowego stanu dochodowości owego źródła, nie stanowią części owych kosztów. Pogląd NTA byłby m. zd. niewzruszalny, gdyby ustawa orzekała potrącalność kosztów zachowania źródła przychodów. Wówczas należałoby uznać za potrącalne jedynie wydatki, poniesione na konserwację źródła dochodu, np. na naprawę wózków lub innych narzędzi, stanowiących część źródła dochodu w chwili rozpoczęcia eksploatacji, oraz wydatki na zastąpienie zniszczonego źródła dochodu np. wózków nowemi urządzeniami tego samego rodzaju, o ile wydatki te nie są objęte kwotami poprzednio potrąconemi z tytułu amortyzacji. Wówczas potrącalne byłyby tylko wydatki na utrzyma-

nie w dotychczasowym stanie istniejącego źródła dochodu, natomiast niepotrącalne byłyby wydatki na powiększenie inwentarza niezbędne gwoli utrzymania przychodów na dotychczasowym poziomie. Gdy jednak ustawa wyraźnie orzeka, że chodzi o zachowanie przychodów, a nie źródła przychodów, tedy uznać należy m. zd. potrącalność powiększenia inwentarza, zapobiegającego obniżeniu przychodów.

NTA zajął odmienne stanowisko, orzekając niepotrącalność wszelkiego powiększenia źródła dochodów. Ta interpretacja zawiera w sobie pogląd, że okolicznością, miarodajną dla niepotrącalności kosztów, jest fakt fizycznego powiększenia źródła dochodu bez względu na oddziaływanie tego pomnożenia majątku na jego dochodowość. Wedle art. 7 ustawy zyski majątkowe nie są doliczalne do dochodu. Nie są potrącalne kwoty, odpowiadające zmniejszeniu się wartości majątku. Sumy, uzyskane z tytułu zaciągniecia pożyczek, nie są doliczalne do dochodu, a zwroty pożyczek nie są potrącalne. Ustawa o podatku dochodowym, ustalając, co zaliczyć należy jako przychody oraz co wszystko należy potrącić gwoli ustalenia podlegającego opodatkowaniu dochodu, konsekwentnie wyklucza po stronie czynnej i biernej zjawiska majątkowe, uwzględniając zmiany w stanie majątkowym tylko o tyle, o ile oddziaływają na wysokość dochodu. Ustawa bierze pod uwagę majątek tylko o tyle, o ile jest źródłem dochodu. Właśnie dlatego budzi wątpliwości wprost przeciwne interpretowanie art. 8 p. 1, doprowadzające do pojmowania źródła dochodu jako majątku z pominięciem jego dochodowości.

Stosując do ogółu potrąceń z art. 6 i do wydatków niepotrącalnych w myśl art. 8 p. 1 terminologię: wydatki eksploatacyjne i inwestycyjne, dochodzimy do wniosku, że wedle przytoczonego wyroku NTA i jego motywów wydatkami eksploatacyjnemi z art. 6 są zakup surowca, płace, konserwacja i amortyzacja urządzeń z wykluczeniem powiększenia inwentarza gwoli utrzymania dochodowości na dotychczasowym poziomie, a wydatkiem inwestycyjnym jest wszelkie powiększenie źródła, choćby służyło tylko zapobieżeniu spadkowi dochodów, bez ich powiększenia. To pojmowanie treści art. 6 i 8 zapoznaje, jak już wspominałem, że w art. 6 jest mowa o zachowaniu przychodów, a nie źródła przychodów. Wydaje mi się ono nadto sprzecznem z utartem rozróżnieniem wydatków eksploatacyjnych i inwestycyjnych. Mówimy, że dochody wystarczają na pokrycie wydatków eksploatacyjnych wtedy, gdy pokrywają wszystkie bieżące koszty prowadzenia przedsiębiorstwa z amortyzacją i konserwacją włącznie, ale nie dostarczają nadwyżki na oprocentowanie kapitału zakładowego. Inwestycyjnemi nazywamy wydatki, zwiększające rentowność przedsiębiorstwa. Te, które zapobiegają zniżce zysków, zaliczamy do eksploatacyjnych. Fakt rzeczowego pomnożenia majątku jest obojętny, ponieważ ze względu na utrzymywanie się dochodowości na dotychczasowym poziomie majątek, choć rzeczowo zwiększony, nie wzrośnie w wartości sprzedażnej, jeno zachowa wartość dotychczasową.

Adam Krzyżanowski

956.

PODATEK DOCHODOWY.

Prowizja za pośrednictwo przy nabyciu źródła dochodu i przy zaciąganiu pożyczki na ten cel. Koszty gwarancji bankowej.

1. Prowizja za pośrednictwo przy nabyciu źródła dochodu lub

przy zaciąganiu pożyczki na ten cel nie podlega odliczeniu na zasadzie art. 10 p. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), ani — jako wydatek, spowodowany nabyciem źródła dochodu — nie należy do kosztów potrącalnych na zasadzie art. 6 ustawy.

2. Koszty gwarancji bankowej, związane z nabyciem źródła dochodu, nie podlegają potrąceniu.

Wyrok NTA z 8 czerwca 1934 l. rej. 10124/31 w sprawie firmy „Godulla" Sp. Akc. w Chebziu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...W związku z doliczeniem 3 kwot do dochodu, a mianowicie zł 156.250 i dwa razy po zł 78.125, ...skarżąca wychodzi z dwóch założeń: 1) że wszelkie koszty, związane z uzyskaniem pożyczki, są potrącalne w myśl p. 1 art. 10 ustawy, niezależnie od tego, czy pożyczka zostaje zaciągnięta na nabycie źródła dochodu, czy na inny cel i 2) że nabycie akcyj kopalń wireckich, jako źródła dochodu, stanowi jedno ze zadań Spółki, przewidzianych w jej statucie, a zatem koszt nabycia tego źródła winien być zaliczony do kosztów, związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Obydwa te zarzuty są nietrafne. Według judykatury NTA odsetki, płacone od sum pożyczonych, a zużytych na nabycie źródeł dochodu, aczkolwiek koszt nabycia tych źródeł dochodu nie jest potrącalny, podlegają odliczeniu od dochodu w myśl p. 1 art. 10 ustawy. Jednak z powyższego nie wynika, aby koszty, spowodowane nabyciem nowych źródeł dochodu, jak prowizja za pośrednictwo czy to przy nabyciu źródła dochodu, czy to przy zaciąganiu pożyczki na ten cel, miały być traktowane analogicznie do odliczalnych odsetek. Przepis bowiem art. 10 p. 1 odnosi się według swego wyraźnego brzmienia jedynie do odsetek od długów. Decydujący jest tedy, o ile chodzi o tego rodzaju wydatki, art. 6 ustawy; skoro wypłacone prowizje zł 156.250 i 78.125 zostały spowodowane nabyciem nowych źródeł dochodu, to nie są kosztami eksploatacyjnemi w rozumieniu art. 6 i potrąceniu nie ulegają (art. 8 p. 1).

O ile zaś chodzi o drugą kwotę zł 78.125, to stanowi ona wartość części nabytych akcyj wireckich, odstąpionej zgodnie z umową o udzielenie kredytu pożyczającym bankom. Z uwagi na charakter tej tranzakcji jako pewnego rodzaju udziału wierzyciela w interesie, na który udzielił pożyczki, oraz na wyraźne brzmienie p. 1 art. 10 ustawy brak podstawy do uznania także i tej kwoty za odliczalną. Pod kątem zaś widzenia przepisu art. 6 przedstawia się ten wydatek tak samo jak obie wyżej omówione prowizje.

Koszt nabycia akcyj wireckich również potrąceniu nie ulega. Skarżąca z wynikającego ze statutu prawa nabywania nowych przedsiębiorstw oraz brania udziału w innych przedsiębiorstwach dochodowych nietrafnie wysnuwa wniosek, że taki wydatek jest kosztem handlowym, a nie inwestycyjnym wydatkiem na nowe źródło dochodu. Co jest kosztem handlowym, a więc potrącalnym z dochodu, określa art. 6 ustawy. Z faktu, że nabyte nowe źródło dochodu może być sprzedane, nie wynika, aby sporadyczne nabycie pewnego nowego źródła dochodu można było utożsamiać z zawodowem nabywaniem tych czy innych objektów w celu ich odprzedawania, a tylko koszty, związane z zawodowem nabywaniem przedmiotów handlu, ulegają potrąceniu. Nabycie zaś portfelu akcyj nie było niczem innem, jak nabyciem dla siebie nowego źródła dochodu....

Odliczenia pozycyj zł 8.838,14, zł 72.312,50 i zł 67.751,25 żąda skarga, ponieważ są to kwoty wydatkowane za udzielenie gwarancji. Jednak koszty gwarancji związane z nabyciem nowych źródeł dochodu, jak to wynika już z poprzednich wywodów, nie są potrącalne od dochodu (art. 8 p. 1 ustawy)....

Sięgając do źródeł polskiej ustawy o podatku dochodowym, t. j. do austrjackiej Personaleinkommensteuer z 1896 r. (§ 92 i n., § 160 i n.) oraz do pruskiej Einkommensteuergesetz z 1891/1906 r. (§§ 8, 13, 15, 16), stwierdzić musimy identyczne ujęcie zagadnienia kwalifikacji wydatków i strat pod względem potrącalności. Także w tych ustawach nie znajdujemy bardziej szczegółowych definicyj wydatków i strat niepotrącalnych. Judykatura austrjacka i pruska naogół pokrywa się z polską. Podkreśla ona przedewszystkiem, że wydatek jest tylko wówczas potrącalną pozycją, o ile **ściśle** jest z osiągnięciem dochodu związany.

Klasyfikacja kosztów została szeroko omówiona w klasycznej pracy prof. Leona Petrażyckiego „Die Lehre von der Einkommensteuer vom Standpunkte des gemeinen Civilrechtes", Berlin, 1893—5. Prof. Petrażycki (str. 143 i n.), opierając się na prawie rzymskiem, wyjaśnia, że rozróżnienie kosztów według prawa rzymskiego na „impensae necessariae" i „impensae utiles" nie jest słuszne: błąd tej kwalifikacji polega na poglądzie, że wydatki, mające na celu wytwarzanie płodów, różnią się od wydatków, mających na celu utrzymanie i ulepszenie przedmiotów (kapitałów). W rzeczywistości bowiem kapitał jest sposobem wytwarzania płodów.

A więc na tle przepisów prawa rzymskiego i cywilnego to samo zagadnienie, z jakiem obecnie spotykamy się w dziedzinie podatkowej. Ciekawe jest, że Petrażycki wskazuje na to, że już prawnik rzymski Neratius wykazywał, że „impensae necessariae" (według dzisiejszej nomenklatury wydatki, związane z osiągnięciem dochodu) i te, które stanowią „onus fructuum", w praktyce trudno rozgraniczyć. Podział na „impensae in rem" i „impensae in fructus" w praktyce nie daje się utrzymać. (Sam prof. Petrażycki szuka kryterjum rozróżnienia w periodyczności wydatków).

Dążyć należy niewątpliwie do tego, by saldo rachunku zysków i strat stanowiło podstawę podatku dochodowego. Jest więc rzeczą ciekawą skonfrontowanie pozycyj niepotrącalnych z zasadami bilansowania, t. j. ustalenie, czy pozy-

cje niepotrącalne stanowią według zasad bilansowania stratę, figurującą na rachunku zysków i strat.

Jedynie w drodze specjalnych przepisów kodeks handlowy odnośnie do spółek akcyjnych i spółek z ogr. odp. pozwala na stopniowe umorzenie kosztów założenia spółki pod warunkiem ujawnienia tych kosztów w aktywach bilansu w ciągu najdalej 5 lat. W tym punkcie zachodzi rozbieżność pomiędzy prawem podatkowem (OPA 423/33, 427/33) a handlowem.

Również zachodzi rozbieżność w stanowisku prawa podatkowego i handlowego odnośnie do wydatków, związanych z osiągnięciem dochodów, a poniesionych przed powstaniem spółki. Według zdania doktryny wydatki te wchodzą do rachunku zysków i strat pierwszego roku operacyjnego tak samo, jak naodwrót, dochody z okresu przed powstaniem spółki stanowią zysk pierwszego okresu bilansowego.

Dalsza rozbieżność pomiędzy prawem podatkowem (OPA 523/34, 424/33, 387/33) a handlowem zachodzi w kwestji kwalifikacji strat na udziałach w obcych przedsiębiorstwach względnie na sumach wypożyczonych, oraz na odsetkach i stratach kursowych. Straty te są oczywiście stratami bilansowemi i wykazuje się je odpowiednio w zamknięciu rachunkowem.

Natomiast inaczej się przedstawia sprawa odnośnie do wydatków inwestycyjnych. Wydatki te nie powinny obciążać rachunku zysków i strat; powinny być aktywowane. Można więc stwierdzić, że odnośnie do tych pozycyj pomiędzy bilansem podatkowym a handlowym istnieje zasadnicza zgodność. Powstaje tu jednakże inna trudność: ustalenie granicy pomiędzy wydatkiem inwestycyjnym a bieżącym kosztem, który zarówno według przepisów bilansowych jak i podatkowych stanowi pozycję potrącalną. Niema w tym względzie ścisłej granicy, czy to, gdy chodzi o remonty, czy o uzupełnienie istniejących maszyn, czy też o budowę nowych maszyn. Kwestje te należy rozstrzygać ad casum.

W. J. Szatensztejn

957.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty dyskonta. Prowizja prywatnych dyskonterów[1]).

Jeżeli władza wymiarowa kwestjonuje związek wydatku na prywatne dyskonto weksli z osiągnięciem dochodu, to powinna wątpliwości swoje w tym kierunku wyraźnie skonkretyzować.

Wyrok NTA z 22 maja 1931 l. rej. 3810/28 w sprawie Spółki Akc. Wełnianej i Bawełnianej Manufaktury „Adolf Daube" w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

---

[1]) Ze względu na związek z wyrokiem z 17 października 1934 l. rej. 622/31, bezpośrednio następującym, zamieszczamy dawniejszy wyrok, nie ogłoszony w urzędowym Zbiorze wyroków NTA.

...W skardze firma przytacza następujące argumenty: że... wobec uznania przez władzę ksiąg handlowych za prawidłowo prowadzone uznać należy, iż władza nie kwestjonuje samego faktu wypłacenia odsetek z weksli dyskontowanych, że niema przepisu prawnego, któryby uzasadniał żądanie władzy ujawnienia nazwisk dyskonterów, że ujawnienie nazwisk dyskonterów nie leży w zwyczajach kupieckich, że dyskonto przeprowadzone zostało za pośrednictwem maklerów u osób, których nazwiska są firmie nieznane, że uzyskanie środków obrotowych, inaczej mówiąc koszt osiągnięcia przychodów, obejmuje koszty związane z dyskontem weksli....

Podstawą wymiaru dla osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, są w myśl art. 21 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem, sporządzonem zgodnie z przepisami, zawartemi w art. 6, 8, 10 i 13 ustawy. Następnie w myśl judykatury NTA oraz analogicznie do postanowień § 34 rozp. wykon. z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust. sposób księgowania w wymienionych wyżej przedsiębiorstwach winien być uzgodniony z postanowieniami ustawy handlowej, zwyczajami kupieckiemi tudzież z nakazami prawidłowej księgowości tak, aby umożliwiał nietylko stwierdzenie zupełności wpisów i ich rzetelności, ale także rozpoznanie ich istoty i znaczenia pod kątem widzenia miarodajnych przepisów ustawy o podatku dochodowym (p. wyrok w sprawie tejże firmy z 29 stycznia 1930 l. rej. 4768/27).

Z powyższych zasad wynika, że, o ile władza nie zarzuca nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg handlowych, o ile zamknięcie rachunkowe dokonane zostało zgodnie z art. 6, 8, 10 i 13 ustawy o podatku dochodowym, przyczem przepisy kodeksu handlowego oraz zwyczaj kupiecki zachowane zostały, — to niema podstawy prawnej do zmiany przez władzę zamknięcia rachunkowego i do traktowania danej pozycji inaczej, niż ona zapisana została w księgach handlowych (wyrok NTA z 7 kwietnia 1930 l. rej. 975/28 w sprawie firmy Dziewulski i Lange i inne).

W danym wypadku w protokóle zbadania ksiąg handlowych firmy buchalter Izby Skarbowej, nie kwestjonując prawidłowości prowadzenia tych ksiąg, zaznaczył tylko, że pozycja 128.980 zł 67 gr stanowi rzekomo wydatki, połączone z dyskontem weksli, i zachodzą wątpliwości co do uznania jej za odliczalną od zysków, — w dekrecie zaś wątpliwości władza wymiarowa zażądała na mocy art. 58 ustawy z powołaniem się na treść pomienionego protokółu wyjaśnień co do tej wątpliwości, również nie stawiając zarzutów nie-

prawidłowości księgowania z punktu widzenia zasad buchalteryjnych.

Jeśli zatem władza, pomimo złożenia przez firmę wyjaśnień, nie zajęła się wbrew obowiązkowi, wynikającemu z art. 63 ustawy oraz § 117 rozp. wykon., rozpoznaniem tych wyjaśnień i uznała w trybie merytorycznego rozpoznania sprawy, bez powołania nawet art. 63 ustawy, że pozycja quaestionis nie ulega doliczeniu do wydatków firmy z powodu nieuzasadnienia przez firmę, iż stanowi ona sumę wydatków poniesionych z powodu dyskonta weksli, to NTA w myśl wyżej powiedzianego nie mógł uznać powyższego postępowania władzy za zgodne z przepisami ustawy. Jeżeli zaś, jak to wynika z wniosku władzy wymiarowej na odwołanie i treści odpowiedzi na skargę, władze kwestjonowały związek wydatku z osiągnięciem dochodu, to obowiązkiem ich było wątpliwości swoje w tym kierunku wyraźnie skonkretyzować.

Powołanie się władzy pozwanej na fakt niewymienienia przez firmę — pomimo żądania władzy — nazwisk dyskonterów nie jest dostatecznym powodem do uznania pozycji quaestionis za nieudowodnioną i wobec tego za ulegającą wyłączeniu z liczby wydatków: obowiązek bowiem płatnika z art. 58 ustawy, na którym władza oparła swe wezwanie, odnosi się *ze względu na podane wyżej zasady* co do waloru ksiąg handlowych do wykazania poszczególnych pozycyj książkowych zapomocą prawidłowych dowodów kasowych. Informacji zaś co do nazwisk dyskonterów, o które w danym wypadku chodziło, władza mogła żądać nie na podstawie art. 58, lecz na podstawie art. 59 ustawy, przyczem płatnik uledz mógłby w tym razie konsekwencjom, wypływającym z art. 94 tejże ustawy, co bynajmniej nie jest równoznaczne z uznaniem danej pozycji za nieulegającą zaliczeniu do wydatków z tegoż powodu.

Z powyższych względów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie wskutek wadliwości postępowania.

958.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty dyskonta. Prowizja prywatnych dyskonterów.

1. Niepodanie nazwisk prywatnych dyskonterów przez podatnika, opodatkowanego na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust., nie uzasadnia samo przez się doliczenia kosztów dyskonta do zysków bilansowych.

2. I w takich przypadkach służy jednak władzy prawo badania, czy wydatek nie wykracza poza ramy art. 6 ust. 1 pow. ustawy. (Tezy).

Wyrok NTA z 17 października 1934 l. rej. 622/31 w sprawie Spółki Akc. dla Handlu i Przemysłu „Karloni" w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Zaskarżonem orzeczeniem Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło żądania wyłączenia z podstawy wymiaru, ustalonej przez władzę wymiarową, kwoty zł 66.387,82, podając w uzasadnieniu, że kwota ta, stanowiąca rzekomo koszty dyskonta na rynku prywatnym, wobec nieprzedstawienia przez Spółkę dowodów, stwierdzających związek powyższego wydatku z osiągnięciem dochodu, nie może być uwzględniona.

Skarga zarzuca, iż orzeczenie to jest niesłuszne i wadliwe.

NTA rozważył, co następuje:

Kwestja kosztów dyskonta, a raczej specjalnie prowizji prywatnych dyskonterów, niejednokrotnie już była przedmiotem sporu przed NTA. W owych dawniejszych sprawach jednak władza naogół odmowę potrącenia tych kosztów uzasadniała głównie tem, że skarżące spółki akcyjne nie wskazały, mimo żądania, nazwisk i adresów prywatnych dyskonterów. Natomiast w sprawie obecnie rozpatrywanej motywem odmowy jest niemożność stwierdzenia związku wydatku z osiągnięciem dochodu.

Otóż o ile chodzi o motyw poprzedni, to NTA w swej judykaturze stanął na stanowisku, iż niepodanie nazwisk prywatnych dyskonterów przez podatnika, opodatkowanego na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust., nie uzasadnia samo przez się doliczenia kosztów dyskonta do zysków bilansowych (p. wyrok z 22 maja 1931 l. rej. 3810/28 w sprawie Spółki Akc. Wełnianej i Bawełnianej Manufaktury „Adolf Daube" w Łodzi [1]).

Oczywiście jednak i w takich przypadkach władzy służy prawo badania — pod kątem widzenia przepisów art. 6 ust. 1 ustawy — bliższych okoliczności tranzakcji i stosunku kosztów do kwoty waluty wekslowej, innemi słowy: prawo badania, czy wydatek nie wykracza poza ramy art. 6 ust. 1.

Brzmienie zaskarżonego orzeczenia wskazuje, że władza pozwana uznała związek wydatku z osiągnięciem dochodu, decydujący w myśl pow. przepisu o potrącalności wydatku, za niestwierdzony. Ale trafnie skarga zarzuca, że pod tym kątem widzenia nie kwestjo-

[1]) OPA 957/35.

nowano spornych wydatków w postępowaniu administracyjnem, ani dowodów na istnienie takiego związku od Spółki nie żądano.

Z tego powodu należało uznać, że zaskarżone orzeczenie jest dotknięte istotną wadliwością postępowania....

Dażenie władz skarbowych do ujawnienia nazwisk i adresów dyskontatorów prywatnych, a to celem pociągnięcia ich do podatku dochodowego, a dawniej, t. j. przed zawieszeniem podatku rentowego, także do tego podatku, jest zupełnie zrozumiałe. Wyrok NTA z 22 maja 1931 l. rej. 3810/28 (OPA 957/35) wskazuje władzom skarbowym niejako drogę do tego celu: według niego władza wymiarowa powinna była żądać informacji o nazwiskach dyskontatorów nie na podstawie art. 58, lecz na podstawie art. 59 ustawy o podatku dochodowym, według którego „każdy jest obowiązany na wezwanie władzy lub komisji udzielić wszelkich wyjaśnień i informacyj w przedmiocie opodatkowania jego i innych osób oraz zeznawać jako świadek lub znawca (biegły) na ściśle określone okoliczności". Gdyby podatnik (dłużnik) sam nie znał nazwiska wierzyciela (dyskontatora prywatnego), to będzie znał nazwisko maklera, który pośredniczył między nim a dyskontatorem. Makler zaś będzie w każdym razie znał nazwisko dyskontatora i będzie obowiązany wyjawić je według art. 59. W przeciwnym wypadku narazi się na grzywnę od 5 — 250 zł według art. 94 ustawy. Na tem jednak środki przymusowe władzy wymiarowej zostałyby wyczerpane i gdyby makler wolał zapłacić grzywnę niż ujawnić nazwisko dyskontatora, władza mogłaby nie dowiedzieć się go wcale, tak samo jak wtedy, gdyby sam podatnik odmówił wyjawienia nazwiska maklera lub dyskontatora, u którego uzyskał kredyt bezpośrednio.

Zachodzi teraz pytanie, czy władza wymiarowa po bezskutecznem przeprowadzeniu tych badań mogłaby celem dalszego nacisku na podatnika 1) uznać jego księgi handlowe za nieprawidłowe z braku nazwisk wierzycieli (dyskontatorów), 2) ewentualnie uznać zamknięcie rachunków za niezgodne z art. 8 p. 6, i w obu wypadkach doliczyć anonimowy dyskont do podstawy opodatkowania.

Prawidłowość ksiąg handlowych ocenia się według przepisów prawa handlowego, zwyczajów handlowych i zasad rachunkowości. Otóż te ostatnie wymagają rzeczywiście podania nazwiska kontrahenta, t. j. dostawcy lub odbiorcy, dłużnika lub wierzyciela, ale tylko o ile ono jest przedsiębiorcy znane. Zdarzają się jednak wypadki, że to nazwisko nie jest przedsiębiorcy znane. Cały handel drobnicowy (sklepowy i targowy) odbywa się z kontrahentami nieznanymi bez wystawiania dokumentów, tak samo handel obcemi walutami w bankach i kantorach wymiany. Do takich bezimiennych tranzakcyj należy w Polsce także dyskontowanie weksli na rynku prywatnym. Dyskontator, nabywający akcepty dłużnika, nie wyjawia swego nazwiska, zwłaszcza że nieraz robi tranzakcje przez pośrednika (maklera), którego zobowiązuje do zachowania tajemnicy, dłużnik zaś, otrzymujący pieniądze, ma tylko przygotować zapłatę w terminie płatności wekslu. Jeżeli władza wymiarowa żądała od podatnika dokumentów owego dyskonta prywatnego, to mogła tylko mieć na myśli t. zw. noty dyskontowe, które np. dyskontujący bank wystawia podawcom weksli, a na których jest oczywiście firma banku. Otóż dyskontator prywatny nie wystawia wcale takiej noty dyskontowej albo wystawia ją bezimiennie, t. j. bez podania swego nazwiska.

We wszystkich wypadkach tranzakcyj bezimiennych księgi handlowe nie będą zawierały nazwiska kontrahenta, a jednak nie można im zarzucić z tego powodu nieprawidłowości. Jeżeli więc władza wymiarowa nie podniosła tego zarzu-

tu z powodu braku nazwisk dyskontatorów, to należy to przypisać jedynie świadomości, że taki zarzut nie miałby oparcia ani w kodeksie handlowym ani w zwyczajach kupieckich ani w regułach technicznych rachunkowości. Nawet wydane już później rozporządzenie wykonawcze do Ordynacji Podatkowej (§ 54), które idzie w swych wymaganiach dalej niż sama Ordynacja i któremu o tyle nie można przyznać mocy obowiązującej, żąda podania nazwisk tylko przy hurtowych tranzakcjach towarowych, za jakie niepodobna uważać tranzakcyj kredytowych z dyskontatorami prywatnymi.

Władza wymiarowa wybrała tedy drugą ewentualność z pomiędzy dwóch wymienionych wyżej. Ponieważ podatnik był spółką akcyjną, przeto należało zastosować przepisy wymiarowe art. 21. Ten uznaje za pierwszą podstawę opodatkowania zysk bilansowy, wykazany w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem, a) o ile księgi handlowe podatnika są prowadzone prawidłowo, b) o ile zamknięcie rachunkowe jest zgodne z postanowieniami art. 6, 8, 10 i 13.

Po ewentualnem doliczeniu sum, przewidzianych w art. 21, powstaje ostateczna suma dochodów, od której ma być obliczony podatek.

Orzeczenie władzy wymiarowej, a tak samo i Ministerstwa Skarbu jako władzy odwoławczej, nie podnosi zarzutu nieprawidłowego prowadzenia ksiąg handlowych ani też wyraźnego zarzutu, że zamknięcie rachunkowe sprzeciwia się w czemkolwiek postanowieniom art. 6, 8, 10 i 13. Ale ten drugi zarzut zawarty jest implicite w obu tych orzeczeniach, bo skoro władza doliczyła do zysku bilansowego sumę anonimowych odsetek czy prowizyj dyskontowych, które mieściły się w tem zamknięciu, to uznała i ich zaliczenie, a więc i samo zamknięcie rachunkowe, za sprzeczne z art. 8 p. 6. Zarzut wyrażony jest w tej formie, że z braku nazwisk dyskontatorów nie można było stwierdzić, czy owe sumy zostały wydane na cele związane z osiągnięciem dochodu. Władza wymiarowa uznała tedy wydatek za obcy, niezarobkowy („nie związany z osiągnięciem dochodu"), który nie powinien był dostać się do zamknięcia rachunkowego jako stracony i obniżyć sumy zysku bilansowego.

Ostatecznie brak nazwisk dyskontatorów prywatnych okazuje się właściwym argumentem faktycznym, na którym opiera się argument prawny, t. j. powołanie na art. 8 p. 6 ustawy. NTA nie uznał tego braku za wystarczający dowód braku związku gospodarczego między wydatkiem a osiągnięciem dochodu.

Zagadnienie stanie się jaśniejszem, jeżeli się je sformułuje w sposób pozytywny: czy uwidocznienie nazwisk dyskontatorów w księgach handlowych podatnika byłoby dowodem związku gospodarczego między wydatkiem na ów dyskont a osiągnięciem dochodu? A jeżeli nie, to w jaki sposób wykazać istnienie tego związku i czy jest to możliwe bez znajomości owych nazwisk?

Otóż nazwisko osoby, odbierającej pieniądze, nie rozstrzyga wcale o rodzaju wydatku; znajomość tego nazwiska nie pozwala na żadne wnioski pod tym względem. Charakter wydatku oraz jego związek z działalnością zarobkową przedsiębiorcy poznaje się po znamionach rzeczowych, które są uwidocznione w księgach rachunkowych, jeżeli te są prowadzone prawidłowo. W danym razie chodziło o wypłatę odsetek dyskontowych od pożyczek wekslowych, zaciąganych przez eskont rymes kupieckich czy też własnych akceptów podatnika w kilkunastu, a może kilkudziesięciu sumach częściowych. Wobec sumy odsetek 128.980 zł kapitał musiał wynosić blisko 1,000.000 zł. Otóż wszystkie te sumy wekslowe, ich terminy płatności, wielokrotne prolongacje, upłaty i wykupna pojedyńczych weksli musiały być wykazane szczegółowo w księgach rachunkowych, którym władza wymiarowa nie odmówiła prawidłowości. O związku gospodarczym odse-

tek z działalnością zarobkową podatnika rozstrzyga sposób użycia pożyczonych kapitałów. To zaś użycie czy na zakupno surowców, materjałów, narzędzi lub maszyn, czy na wypłatę robocizny lub podatków, czy na wydatki administracyjne, czy na spłatę zobowiązań, czy wreszcie na inne cele musi być również dokładnie uwidocznione w księgach handlowych. Tylko bardzo powierzchowne badanie ksiąg mogło tych wszystkich faktów nie zauważyć. Brak nazwisk dyskontatorów nie stanowił żadnej przeszkody dla oceny charakteru wypłaconych odsetek dyskontowych i ich związku z osiągnięciem dochodu, a ich znajomość nie byłaby w niczem ułatwiła tej oceny.

Sprawa, rozstrzygnięta wyrokiem NTA z 17 października 1934 l. rej. 622/31, zawiera to samo zasadnicze stanowisko władzy wymiarowej i tę samą jego słabą stronę. Wprawdzie tym razem władza nie zarzuciła wyraźnie braku nazwisk dyskontatorów, ale odmówiła potrącenia dyskonta prywatnego z powodu niedostarczenia dowodów, stwierdzających związek wydatku z osiągnięciem dochodu. Innemi słowy, władza uznała ten wydatek za niezarobkowy, a więc według art. 8 p. 6 za niepotrącalny. Otóż jeżeli podatnik ofiarował władzy wymiarowej swe księgi handlowe do wglądu, to umożliwił jej dokładne określenie charakteru tych wydatków względnie ich związku gospodarczego z osiągnięciem dochodu w sposób przedstawiony wyżej. Ale władza widocznie z tej możliwości nie skorzystała, co oczywiście nie powinno wyjść na niekorzyść podatnika.

Tomasz Lulek

959.

PODATEK DOCHODOWY.

Wkłady spólników spółki z ogr. odp.

Wniesione przez spólników spółki z ogr. odp. wkłady, pochodzące z majątku zlikwidowanej spółki firmowej, nie są dochodem podatkowym spółki z ogr. odp. nawet w przypadku zapisania ich na kapitał rezerwowy. (Teza).

Wyrok NTA z 7 grudnia 1934 l. rej. 9464/31 w sprawie Spółki z ogr. odp „Zakłady Graficzno-Papiernicze" w Częstochowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przy powstaniu skarżącej Spółki wnieśli jej spólnicy na kapitał zakładowy część aktywów dawnej spółki firmowej, między nimi istniejącej, a przekształconej na spółkę z ogr. odp. W roku operacyjnym 1929 przejęte zostały przez skarżącą dalsze aktywa byłej spółki firmowej (zapasy materjałów i wierzytelności) i aktywa te zostały zaksięgowane na rachunku kapitału i przeniesione na rachunek kapitału rezerwowego. Przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1930 została zaskarżoną decyzją z 5 października 1931 doliczona

suma tych przeniesionych aktywów w kwocie 132.186 zł 67 gr do podstaw wymiaru z tem uzasadnieniem, że kwota ta stanowi przychód Spółki, podlegający w myśl art. 6 i 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) opodatkowaniu.

Na skargę przeciw temu orzeczeniu rozważył NTA, co następuje:

Skoro podstawą wymiaru były w danym wypadku zyski bilansowe, nie obejmujące spornej kwoty, doliczenie tej kwoty byłoby uzasadnione w myśl art. 21 ustawy tylko wówczas, gdyby stwierdzone zostało, że stanowi ona w myśl art. 6 dochód podatkowy. Otóż brzmienie art. 6 ustawy nie pozwala na takie zakwalifikowanie spornej sumy. Według tego przepisu za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów, otrzymanych z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3, po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów. Art. 3 wymienia źródła dochodu, nie dając ogólnej definicji pojęcia źródła dochodu — z wyliczenia jednak wysnuć się da wniosek, iż źródłem dochodu jest bądź majątek, bądź kompleks gospodarczy przeznaczony do przynoszenia zysków, bądź praca, przyczem wszystkie te źródła charakteryzują się tem, iż ze swego założenia i charakteru winny przynosić pewne przychody. Skoro zaś w niniejszym wypadku powiększenie majątku spółki skarżącej nastąpiło drogą przelania do tego majątku pewnych składników majątku jej spólników, nie można tego powiększenia majątku Spółki uważać za wynik uzyskania przychodu z jakiegokolwiek źródła dochodu — w rozumieniu art. 3 i 6 ustawy. Majątek spólników nie jest oczywiście źródłem dochodu dla spółki z ogr. odp.: może ona czerpać z tego majątku swój kapitał zakładowy, może mieć podstawę prawną do uzyskania z tego majątku dopłat na pokrycie strat lub podwyższenie kapitału zakładowego, żadną miarą jednak nie można uznać przeniesienia przedmiotów majątkowych z majątku spólników do majątku spółki za dochód spółki w rozumieniu art. 6. Wynika to także pośrednio z przepisu art. 8 p. 2 ustawy, mającego również zastosowanie do opodatkowania osób prawnych z art. 21: skoro bowiem zwrot kapitału uczestników spółki nie jest wydatkiem potrącalnym, to i wniesienie tego kapitału nie jest dochodem.

Nie zmienia istoty rzeczy fakt, że sporna kwota została zapisana na „kapitał rezerwowy“. Nazwa ta bowiem sama nie może jeszcze uzasadnić zaliczenia tej pozycji do funduszów rezerwowych, o których mowa w art. 21 ust. 2 ustawy [1]).

---

[1]) Por. co do istoty funduszów rezerwowych OPA 3/32 i 835/34.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

960.

PODATEK DOCHODOWY.

Pozabilansowa amortyzacja nabytków, spisanych odrazu na straty, a uznanych przez władze wymiarowe za inwestycje[1]).

Sprostowanie przez władzę bilansu dla celów wymiaru podatku dochodowego przez zakwalifikowanie wydatków, spisanych w bilansie handlowym na straty, jako inwestycji — pociąga za sobą dla władzy obowiązek uwzględnienia na żądanie strony w następnych okresach wymiarowych prawidłowych odpisów na zużycie tych wprowadzonych przez nią do t. zw. bilansu podatkowego aktywów przedsiębiorstwa, bez względu na to, czy i kiedy płatnik sprostuje swe zamknięcia i księgi zgodnie z bilansem podatkowym.

Wyrok NTA z 19 listopada 1934 l. rej. 2466/31 i 10.032/32 w sprawie Zakładów Hohenlohego — Hohenlohe Werke Sp. Akc. w Wełnowcu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

. . . Sprostowanie przez władzę bilansu dla celów wymiaru podatku dochodowego przez zakwalifikowanie wydatków, spisanych w bilansie handlowym na straty, jako inwestycji — pociąga za sobą dla władzy obowiązek uwzględnienia na żądanie strony w następnych okresach wymiarowych prawidłowych odpisów na zużycie tych wprowadzonych przez nią do t. zw. bilansu podatkowego aktywów przedsiębiorstwa, bez względu na to, czy i kiedy płatnik sprostuje swe zamknięcia i księgi zgodnie z bilansem podatkowym. Prawu bowiem władzy skarbowej prostowania bilansów handlowych dla celów wymiarowych, wydedukowanemu z przepisu art. 21 ustawy o podatku dochodowym, musi odpowiadać prawo płatnika żądania wysnucia konsekwencji ze zmian, dokonanych w jego bilansie w jednym roku, także i dla bilansów podatkowych lat następnych.

Gdy zatem władza, wychodząc z odmiennych założeń, nie uwzględniła przy ustalaniu podstaw wymiaru odpisów amortyzacyjnych od wartości, wprowadzonych przez nią w latach poprzednich jako aktywa do bilansów podatkowych skarżącej, uznał NTA postępowanie co do tego punktu za wadliwe. . . .

---

[1]) Por. OPA 502/33.

961.

PODATEK DOCHODOWY.

Zwyżka podatkowa dla podatników nieżonatych i niezamężnych: Utrzymywanie członka rodziny, zamieszkałego zagranicą.

Okoliczność, iż członek rodziny, pozostający na utrzymaniu podatnika nieżonatego (niezamężnego), zamieszkuje zagranicą, nie uzasadnia sama przez się zastosowania do podatnika zwyżki z art. 26 ustawy o podatku dochodowym. (Teza).

Wyrok NTA z 18 kwietnia 1934 l. rej. 2782/32 w sprawie Dr. Spitzera w Grudziądzu przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

...Sporna jest między stronami kwestja, czy okoliczność, iż członek rodziny, pozostający na utrzymaniu podatnika, zamieszkuje zagranicą, sama przez się uzasadnia zastosowanie do podatnika zwyżki z art. 26 ustawy.

Otóż powołany w zaskarżonem orzeczeniu przepis rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku dochodowym w swem brzmieniu nie zawiera ograniczenia, ścieśniającego zastosowalność art. 26 ustawy, o którem mowa w zaskarżonej decyzji. Wyłania się zagadnienie, czy wykładnia logiczna prowadzi do uznania zasadności zapatrywania władzy, ścieśniającej zasięg przepisu art. 26 ustawy i § 46 rozp. wykon. w sposób podany w zaskarżonej decyzji.

Oceniając trafność poglądu pozwanej władzy, Trybunał przyjął za punkt wyjścia intencję, jaką się kierował ustawodawca, przewidując w art. 26 ustawy niestosowanie podwyżki stopy podatkowej do podatników nieżonatych lub niezamężnych, mających na utrzymaniu członka rodziny. Otóż ustawodawca kierował się niewątpliwie tą myślą przewodnią, że łożąc na utrzymanie takiej osoby, pozbawionej innych środków utrzymania, spełnia już ten płatnik tem samem wobec społeczeństwa szczególny obowiązek, a wskutek tego winien być traktowany pod względem wysokości stopy podatkowej korzystniej, niż inny nieobciążony takim obowiązkiem podatnik samotny (nieżonaty lub niezamężny). Oczywiście wchodzi tu w grę — ze względu w pierwszym rzędzie na społeczny interes gospodarczy — spełnianie obowiązku, o którym mowa wyżej, wobec własnego społeczeństwa. Nietrafne jest tedy zapatrywanie skargi, jakoby okoliczność, iż utrzymywana osoba zamieszkuje zagranicą, była w sprawie

zastosowania do podatnika zwyżki z art. 26 ustawy wogóle prawnie obojętna.

Wspomniana powyżej zasada dopuszcza atoli wyjątki, wypływające z samej myśli przewodniej ustawodawcy, w szczególności w wypadkach, gdy przebywanie utrzymywanej osoby zagranicą przedstawia się jako konieczne, względnie gdy jest ono wywołane okolicznościami, które uniemożliwiają podatnikowi spowodowanie przeniesienia się tej osoby do kraju. Czy taki stan zachodzi, jest kwestją, wymagającą ustalenia przez władzę drogą postępowania wyjaśniającego.

W rozpatrywanym wypadku pozwana władza nie uwzględniła wniosku odwołania o niestosowanie do podatnika zwyżki z art. 26 ustawy, wychodząc z założenia, że § 46 ust. ost. rozp. wykon. dotyczy tylko osób, zamieszkałych na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Gdy więc pozwana władza nie ustaliła prawidłowo, czy nie zachodzą okoliczności wyjątkowe, uzasadniające niestosowanie zwyżki z art. 26 ustawy, zaś sama okoliczność, na którą się podatnik powołuje, iż koszty utrzymania w Niemczech są notorycznie wyższe niż w Polsce, nie stanowi w myśl poprzednich wywodów dostatecznej podstawy do uznania, iż w rozpatrywanym wypadku zachodzą warunki wyjątkowego niestosowania zwyżki z art. 26 ustawy, mimo że utrzymywany członek rodziny mieszka zagranicą, należało zaskarżone orzeczenie uchylić na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust., jako dotknięte istotną wadliwością postępowania.

Izba Skarbowa jest w danym przypadku zdania, że płatnik podlega zwyżce 20% jako nieżonaty i nie mający na utrzymaniu żadnego członka rodziny; utrzymywany faktycznie przez płatnika zagranicą członek rodziny nie liczy się i nie zwalnia od zwyżki. M. zd., zapatrywanie Izby jest sprzeczne z ustawą, zdaniem powyższego wyroku będzie sprzeczne tylko wówczas, jeżeli przebywanie zagranicą utrzymywanego członka rodziny jest konieczne lub jego przeniesienie się do kraju niemożliwe.

Omawiana zwyżka wiąże się konsekwentnie z konstrukcją polskiego podatku dochodowego, jako podatku czysto osobistego, bez żadnych odchyleń w kierunku quasi rzeczowego charakteru, jakiego moznaby się np. dopatrywać w zagranicznych konstrukcjach z formą cedularną tego podatku.

Punktem wyjścia tego podatku i jego założeniem jest rezultat gospodarczy za pewien okres, jaki osiągnęła dana osoba. Osoba występuje na pierwszy plan, całość jej dochodu. Od tego, jak wysoka jest ta całość, zależy, czy ta osoba wolna będzie od podatku, czy będzie mu podlegała. Ona składa zeznanie, ona w niem zeznaje o swoich osobistych stosunkach, o swoim zawodzie lub zajęciu, o swoim stanie rodzinnym, czasami jej wydatki oraz przez nią spowodowane zewnętrzne znamiona decydują o wysokości podatku. Również te stosunki osobiste decy-

dują, gdy chodzi o zwyżkę i zniżkę, na co zresztą wyraźnie zwraca uwagę § 46 ust. 1 rozp. wykon.

W świetle tej konstrukcji staje się przepis art. 26 ustawy zupełnie jasnym i prostym. Całość indywidualnych stosunków płatnika rozstrzyga, czy jego obciążenie podatkowe będzie normalne, czy od normalnego wyższe. Jeżeli jego siła podatkowa jest większa wskutek braku obowiązków rodzinno-majątkowych, wówczas podlega zwyżce, jeżeli natomiast jego siła podatkowa jest normalna wskutek istnienia tych obowiązków, wówczas zwyżka odpada. Ciężar utrzymywania członka rodziny winien być uwzględniony i to odpowiada „oczywistej intencji ustawodawcy" (§ 46 ust. 2 rozp. wykon., OPA 250/33).

W ustawie niema przepisu, któryby rozszerzał zwyżkę (ściślej: nie zwalniał od zwyżki) na inne przypadki, jak np. omawiany, t. j. przy pobycie członka rodziny zagranicą. Niema go i w rozporządzeniu wykonawczem, ani w dawnem (§ 46), ani w nowem (§ 42) brzmieniu, niema również przepisu o wyjątkach od wyinterpretowanej zasady, jakie konstruują motywy omawianego wyroku dla koniecznego pobytu zagranicą lub niemożliwości powrotu do kraju. Z rozporządzenia wykonawczego można raczej wydedukować przeciwieństwo: „obojętne jest zupełnie, gdzie mieszkają członkowie rodziny, czy razem z podatnikiem, czy też oddzielnie od niego (w innem miejscu lub miejscowości)." Czyli rozporządzenie stwierdza wyżej wskazaną zasadę, że obowiązki finansowe płatnika, jego siła podatkowa, jest tu decydującym momentem, a nie inne względy.

W braku wątpliwości w tekście przepisów nie wydaje mi się uzasadnionem sięganie do interpretacji przez intencję ustawodawcy. Intencja ta miała zmierzać do uprzywilejowania tych samotnych, którzy spełniają szczególny społeczny obowiązek gospodarczy, jakim jest utrzymywanie członka rodziny, spełnianie jednak tego obowiązku może się odbywać wyłącznie w obrębie własnego społeczeństwa. Sięganie do tej intencji, która zresztą nigdzie — o ile mi wiadomo — nie znalazła wyrazu, nie może dać zadowalającego rezultatu. Albowiem już na samym brzegu powstają wątpliwości, czem jest ten społeczny interes gospodarczy i dlaczego jest nim utrzymywanie członków rodziny w kraju, a nie zagranicą.

Dr. I. Weinfeld

962.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe nieprawidłowe — znaczenie dowodowe.

Jeśli co do ksiąg kupca jednostkowego zachodzą usterki, dotyczące tylko ich prawidłowości, to okoliczność ta sama przez się nie może jeszcze uzasadnić ich pominięcia jako środka dowodowego.

Wyrok NTA z 4 września 1934 l. rej. 7355/31 w sprawie Pawła Grossera w Toruniu przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

... Zarzut skargi obrazy art. 63 ust. 2 ustawy o podatku do-

chodowym i braku uzasadnienia odmiennego od zeznania ustalenia dochodu skarżącego uznał NTA za trafny. Zastosowanie bowiem w zaskarżonem orzeczeniu art. 63 ust. 2 ustawy było w myśl zasad, ustalonych w judykaturze NTA, wadliwe zarówno z tego powodu, iż nawet w razie odrzucenia ksiąg obowiązkiem władzy było przedstawić płatnikowi, jakie dalsze wątpliwości nasuwają się jej co do jego zeznania, oraz zażądać odpowiednich wyjaśnień, względnie uzupełnienia dowodów, jak też z powodu braku uzasadnienia w zaskarżonem orzeczeniu, które wyjaśnienia płatnika i dlaczego nie usunęły wątpliwości władzy.

W związku z pominięciem ksiąg skarżącego przy ustalaniu jego dochodu z powodu wadliwego, zdaniem władzy, sporządzenia inwentury remanentów, zauważa się, co następuje:

W danym wypadku chodzi o kupca jednostkowego, u którego prowadzenie prawidłowych ksiąg handlowych w rozumieniu przepisów kodeksu handlowego nie stanowi bynajmniej wymogu uznania ksiąg jako środka dowodowego na prawdziwość złożonego zeznania, jak to ma miejsce w odniesieniu do osób prawnych, podpadających pod przepis art. 21 ustawy. Jeśli tedy co do ksiąg takiego kupca zachodzą usterki, dotyczące tylko ich prawidłowości, to okoliczność ta sama przez się nie może jeszcze uzasadnić ich pominięcia jako środka dowodowego. Władza winna w takim wypadku, o ile usunięcie usterek i wprowadzenie potrzebnych pod kątem widzenia przepisów podatkowych korektur da się przeprowadzić, wdrożyć w tym celu postępowanie wyjaśniające. W rozpoznawanej sprawie chodziłoby o sprostowanie wadliwej, zdaniem władzy, bo nieprzedstawiającej rzeczywistego stanu, inwentury remanentów; niemożność jednak przeprowadzenia odpowiedniej korektury i oparcia wymiaru na sprostowanym bilansie z akt sprawy nie wynika....

Również pod rządem nowej Ordynacji Podatkowej wynik sporu nie mógłby być korzystniejszy dla władzy pozwanej, a to z następujących powodów:

Płatnik, jako prowadzący księgi handlowe, korzystałby z ochrony art. 94, ponieważ spełnił swój obowiązek złożenia zeznania (§ 46 rozp. wykon.). Władza wymiarowa zatem, odrzucając jego księgi jako nieprawidłowe, musiałaby z uwagi na przepis art. 95 zawiadomić go jednocześnie z doręczeniem nakazu płatniczego o nieprzyjęciu ksiąg za podstawę wymiaru, wyszczególniając materjalne i formalne zarzuty, uzasadniające to postanowienie. Należy przytem zaznaczyć, że wprawdzie w myśl art. 93 ocena mocy dowodowej ksiąg, t. zn. ich prawidłowości oraz rzetelności należy do organów wymiarowych, w tym przypadku zatem do urzędu skarbowego, atoli nie jest to bynajmniej swobodna ocena władzy, a to tak z uwagi na normy art. 86—88, jak i wobec zasad art. 92, 94 i 95, stanowiących o prawie płatnika do obrony swych ksiąg. Już tedy z tego powodu, a zresztą i z mocy pozytywnego przepisu art. 123 władza pozwana musiałaby w decyzji odwoławczej

odpowiedzieć na konkretne zarzuty co do ksiąg, podając do wiadomości płatnika faktyczne i prawne motywy odrzucenia ksiąg tudzież obliczenia dochodu odmiennie od zeznania.

Motyw zaskarżonej decyzji o zaoczności wymiaru tem bardziej nie mógłby załatwić sprawy negatywnie dla skarżącego, ileże art. 79 § 1 uprawniałby władzę do ustalenia danych do wymiaru z urzędu jedynie wówczas, gdyby płatnik nie złożył w przepisanym terminie zeznania lub wyjaśnienia, co w omawianym przypadku nie miało miejsca. Tu należy jedynie nawiasowo podnieść, że decyzję o zaocznym wymiarze musiałaby powziąć już władza wymiarowa i zawiadomić płatnika o tej podstawie prawnej wymiaru w nakazie płatniczym (art. 101 l. 2). Przedewszystkiem zaś władza wymiarowa byłaby obowiązana przeprowadzić postępowanie z art. 77 i 78, wzywając płatnika do uzupełnienia, wyjaśnienia lub sprostowania zeznania ze wskazaniem konkretnych okoliczności, dla których podaje w wątpliwość jego zeznanie w punktach istotnych dla wymiaru, a następnie zbadać złożone wyjaśnienia oraz należycie ocenić zaofiarowane dowody. Obowiązek ten z mocy prawa istnieje odnośnie do każdego zeznania, opartego na księgach, a kwestjonowanego co do dokładności lub prawidłowości przez władzę, i to bez względu na późniejszy los ofiarowanego dowodu z ksiąg, skoro O. P. żadnego w tym względzie związku nie ustanawia.

W konsekwencji powyższego nawet zasadnicze odrzucenie ksiąg handlowych jako nieprawidłowych, upoważniające władzę do ustalenia podstaw wymiaru odmiennie, aniżeli to wynika z tych ksiąg (art. 94), nie pozbawiłoby płatnika prawa zwalczania ustaleń faktycznych władzy, a władzy wymiarowej nie zwolniłoby od obowiązku zbadania konkretnych zarzutów odwołania i oceny przedstawionych na ich poparcie dowodów (art. 119). W tym stanie rzeczy motyw wyroku o znaczeniu dowodowem ksiąg, nawet obarczonych usterkami z punktu widzenia wymogów kodeksu handlowego, zasad księgowości i zwyczajów handlowych, także pod rządem O. P. miałby zastosowanie o tyle, że jedynym skutkiem dyskwalifikacji ksiąg handlowych z powodu nieprawidłowości jest zgaśnięcie specjalnych uprawnień płatnika z art. 94, co oczywiście nie jest równoznaczne z pozbawieniem takich ksiąg wszelkiej wartości dowodowej. Księgi takie nie mogłyby więc być a limine odrzucone, zwłaszcza w przypadku, gdy stwierdzona nieprawidłowość wcale nie uniemożliwia przeprowadzenia koniecznego ich sprostowania dla celów wymiaru.

W sprawie, rozstrzygniętej wyrokiem, usterka polegała na niewłaściwem w rozumieniu władzy wycenieniu remanentów w inwentarzu, w szczególności na wyższych potrąceniach z wartości rynkowej towarów, aniżeli wynosił przeciętny zarobek brutto na tych towarach w miarodajnym okresie. Spór więc pomiędzy władzą wymiarową a płatnikiem zawiązałby sie i podlegałby rozstrzygnięciu przez drugą instancję jedynie co do tej okoliczności faktycznej, jakie wycenienie remanentów jest słuszne, t. zn. w jakiej mierze ulegają sprostowaniu odnośne dane bilansu. W tej zaś mierze prawo obrony płatnika, a w szczególności przedstawiania dowodów, podlegałoby jedynemu ograniczeniu, t. j. prekluzji z art. 114 § 2, pozatem zaś służyłoby mu w całej, §-em 1 tego artykułu określonej, pełni.

Należy bowiem pamiętać, że O. P. wprowadziła w dziedzinie ustalania podstaw wymiaru podatku dochodowego bardzo zasadniczą zmianę. Mianowicie wymiar zaoczny w postaci dotychczasowego rygoru z art. 50 ust. 5 i art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym został utrzymany (i to tylko fakultatywnie) jedynie co do tych płatników, prowadzących prawidłowe księgi handlowe lub gospodarcze, którzy w terminie nie złożyli zeznania lub nie udzielili żądanych wy-

jaśnień, tudzież co do płatników, którzy nie złożyli w terminie odpowiedzi na wezwanie do wyjaśnienia lub uzupełnienia zeznania, w którem nie wykazali wszystkich źródeł, podlegających opodatkowaniu (art. 79). O ile więc dotąd odmienne od zeznania lub wyjaśnień obliczenie dochodu następowało wyłącznie w drodze zaocznej i w razie utrzymania zaoczności podstawy faktyczne wymiaru nie mogły być przez płatnika kwestjonowane, to w przyszłości, poza dopiero co wspomnianemi wyjątkami, w których władza może się uciec do wymiaru z urzędu, podstawy faktyczne zawsze będą podlegały sporowi, w którym organ wymiarowy musi w instancji odwoławczej odnieść zwycięstwo nad płatnikiem, jeśli chce utrzymać swoje odmienne od zeznania obliczenie dochodu. W tym więc zakresie prawa płatnika zostały na niekorzyść uprawnień władzy istotnie rozszerzone, a w rezultacie wymiar, oparty na zasadzie dążenia z urzędu do wykrycia prawdy materjalnej, zyska niewątpliwie na słuszności w porównaniu z jednostronnem ustaleniem dochodu w zaoczności płatnika.

Karol Birgfellner

963.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

„Zarobek brutto" lekarzy weterynaryjnych.

Opłaty, pobierane przez powiatowych lekarzy weterynaryjnych na zasadzie ust. 3 art. 97 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 sierpnia 1927 o zwalczaniu zaraźliwych chorób zwierzęcych poz. 673 Dz. Ust. w brzmieniu ustalonem rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 1 marca 1928 poz. 229 Dz. Ust., nie stanowią zarobku brutto w rozumieniu art. 5 p. 9 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 11 września 1934 l. rej. 4566/31 w sprawie Maksymiljana Kaltera w Złoczowie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... Przedmiotem sporu jest zaliczenie do obrotu, podlegającego podatkowi, sumy 46.000 zł, pobranej przez skarżącego tytułem opłat za oględziny i szczepienie nierogacizny, przeznaczonej na eksport.

Otóż art. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym stanowi, że podatkowi przemysłowemu podlegają samodzielne wolne zajęcia zawodowe, wyszczególnione w art. 9 ustawy, a ten ostatni przepis wymienia pomiędzy temi zajęciami i zajęcia weterynarzy, u których w myśl art. 5 p. 9 ustawy za obrót uważa się zarobek brutto. Kiedy wykonywać zajęcia zawodowe, stanowią właściwe ustawy. Samo jedosoby, wymienione w art. 9 ustawy o podatku przemysłowym, mogą

nak upoważnienie do wykonywania danego zajęcia, udzielone przez właściwą władzę, i wykonywanie zajęcia na podstawie upoważnienia nie decyduje o samodzielności wykonywania. Zależy to bowiem od tego, czy dana osoba działa przytem na własny rachunek i ryzyko w sposób analogiczny, jak działa przedsiębiorca, prowadząc swoje przedsiębiorstwo handlowe czy przemysłowe, czy też, wykonywając zajęcie, działa w charakterze osoby zależnej od trzeciego, który za czynności spełniane pobiera umówioną zapłatę, wynagradzając ze swej strony osobę wykonywającą czynności, według warunków z nią umówionych, a niezależnych w zasadzie od pobranej przez siebie zapłaty. W tym ostatnim wypadku osoba dana wykonywa swe zajęcie zawodowe w charakterze zależnym. Ponieważ ustawa o podatku przemysłowym poddaje obowiązkowi podatkowemu tylko zajęcia samodzielne, przeto wszystkie zajęcia, wykonywane w sposób zależny, nie podlegają podatkowi, a zatem dla zaistnienia obowiązku podatkowego nie jest istotne, czy zależność ta ma źródło w prywatno-prawnym kontrakcie, czy w publiczno-prawnym akcie nominacji na urzędnika państwowego. Upoważnienie, udzielone przez władzę do wykonywania zajęcia zawodowego, w niczem nie przesądza kwestji jego wykonywania w sposób zawisły lub samodzielny, zatem zajęcie to może być wykonywane równocześnie w jeden i drugi sposób, tem samem więc osoba, wykonywająca zajęcie, może podlegać podatkowi od jednej części wynagrodzenia za swe usługi (zarobek z zajęcia samodzielnego) i nie podlegać obowiązkowi podatkowemu od innej części wynagrodzenia (wynagrodzenie pobierane na zasadzie kontraktu najmu usług). Te zasady zdają się nie być sporne między stronami, ponieważ nie jest sporne, że pewna część obrotu skarżącego, który jest powiatowym lekarzem weterynaryjnym, podlega podatkowi, pewna zaś część nie podlega. Władza pozwana jednak wypowiada pogląd w odpowiedzi na skargę, że nie podlega podatkowi tylko ta część obrotu (wynagrodzenia), która jest wynagrodzeniem za czynności urzędowe w myśl ustawy z 9 października 1923 o uposażeniu poz. 924 Dz. Ust. i rozporządzenia z 23 września 1925 o należnościach za delegacje poz. 711 Dz. Ust., że natomiast podlega podatkowi wynagrodzenie (zarobek) za czynności, wykonywane na zasadzie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 sierpnia 1927 poz. 673 Dz. Ust., o które w niniejszym przypadku chodzi i co jest między stronami niesporne, ponieważ czynności te wynagradzane są nie przez Państwo, ale przez interesantów.

Jeśli pogląd władzy pozwanej ma oznaczać, że tylko wynagrodzenie, pobierane na zasadzie ustawy z 9 października 1923, nie podlega podatkowi, to nie może on być uznany za trafny już z tego

powodu, że wymieniona ustawa ma zastosowanie do funkcjonarjuszów państwowych mianowanych (art. 7), ale nie odnosi się do funkcjonarjuszów kontraktowych, ktorych pod względem obowiązku podatkowego niepodobna inaczej traktować z mocy ustawy o podatku przemysłowym niż funkcjonarjuszów mianowanych.

Ponadto zaś rozporządzenie z 22 sierpnia 1927 stanowi w art. 2, że zwalczanie zaraźliwych chorób zwierzęcych na podstawie tego rozporządzenia należy do wymienionych tam władz państwowych. Wynika z tego, że czynności, przedsiębrane przez organa weterynaryjne w wykonaniu przepisów tego rozporządzenia oraz wydanych na jego podstawie rozporządzeń i zarządzeń, są czynnościami przedsiębranemi w charakterze organów Państwa. Znajduje to zresztą wyraźne potwierdzenie w art. 4 rozporządzenia, który stanowi, że zwalczanie zaraźliwych chorób zwierzęcych odbywa się przy pomocy państwowych lekarzy weterynaryjnych, a dopiero w razie potrzeby i oczywiście na podstawie osobnego ustanowienia (zlecenia) przy pomocy lekarzy weterynaryjnych samorządowych lub nawet prywatnych, którzy jednak w takich wypadkach działają jako lekarze ustanowieni przez Państwo, skoro przedsiębiorą te „wszelkie czynności urzędowe“ (w ramach otrzymanego zlecenia), co państwowi lekarze weterynaryjni. Nie jest sporne między stronami, że wykonanie czynności, o które w niniejszym wypadku chodzi, zostało przez rozporządzenie wykonawcze względnie właściwe władze nakazane. Obowiązek więc wykonania tych czynnosci ciążył na skarżącym, jako powiatowym lekarzu weterynaryjnym, skoro władza pozwana nawet nie twierdzi, że został on od niego zwolniony czy to wyraźnem zarządzeniem władzy, czy nawet przez ustanowienie w myśl cyt. art. 4 rozporządzenia z 22 sierpnia 1927 innego lekarza w celu wykonania pomienionych czynności. Przyjąć więc należy, że skarżący wykonywał wymienione czynności, spełniając ciążący na nim obowiązek służbowy. Wprawdzie, abstrahując od przepisów rozporządzenia z 22 sierpnia 1927, skarżący nie miał roszczenia o osobne wynagrodzenie za wykonywanie tych czynności, a to w myśl art. 9 zdanie pierwsze ustawy z 9 października 1923 o uposażeniu, lecz z mocy przepisu zdania drugiego tegoż artykułu władza centralna w porozumieniu z Ministrem Skarbu była władna przyznać mu dodatkowe wynagrodzenie.Na wypadek przyznania takiego wynagrodzenia skarżący nawet w świetle poglądów władzy pozwanej nie byłby podlegał podatkowi od tego wynagrodzenia. Wszelako istoty pobranego przez skarżącego rzeczywiście wynagrodzenia, jako otrzymanego za spełnianie czynności nakazanych (służbowych), nie zmienia fakt, że uregulowane ono zostało osobnym przepisem prawa, mianowicie ust. 3 art. 97

cyt. rozporządzenia z 22 sierpnia 1927 w brzmieniu rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 1 marca 1928 poz. 229 Dz. Ust. że zaś jest to wynagrodzenie za wymienione czynności urzędowe, dowodzą słowa cyt. ust. 3, który stanowi, że pobierane za te czynności opłaty stanowią wynagrodzenie państwowych lekarzy weterynaryjnych.

W tym stanie rzeczy obojętne jest dla oceny obowiązku podatkowego, że wynagrodzenia nie pobiera lekarz weterynaryjny z kasy państwowej, lecz bezpośrednio od osoby, obowiązanej do ponoszenia ustanowionych za czynności opłat. że uprawnionym do ustanowienia i poboru opłat za czynności jest Państwo, wynika z ust. 4 cyt. art. 97, według którego rozporządzeniem może być określony inny sposób poboru opłat, niż do rąk lekarzy weterynaryjnych, którzy jednak i wówczas będą mieć roszczenia o wynagrodzenie, ustanowione w ust. 3. Prowadzi to do konkluzji, że sporna suma 46.000 zł nie podlega podatkowi przemysłowemu.

Z zasad powyższych należało uchylić zaskarżone orzeczenie Komisji Odwoławczej, jako niezgodne z ustawą.

964.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Orzeczenie karne władzy skarbowej, nie nakładające kary— obrona płatnika.

Orzeczenie karne władzy skarbowej, stwierdzające przekroczenie art. 98 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.), mimo braku nałożenia na oskarżonych kary pieniężnej, nie pozbawia oskarżonych prawa zaprzeczenia w odwołaniu do sądu ich obowiązku podatkowego i domagania się umorzenia postępowania karnego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 22 maja 1934 3 K. 449/34.

Kasacja Prokuratury Sądu Okręgowego w Katowicach domaga się uchylenia zaskarżonego wyroku, wywodząc, że Sąd wyrokujący nie był właściwy do orzekania w tej sprawie przez umorzenie postępowania karnego, ponieważ w konkretnym wypadku władza skarbowa orzeczenia karnego nie wydała, a tylko wezwanie do uiszczenia podatku, kary bowiem nie orzeczono. Skoro więc odnośna decyzja Urzędu Skarbowego ma tylko charakter wezwania oskarżonych do uiszczenia podatku przemysłowego, rozpatrywanie takiej decyzji Urzędu Skarbowego Sądowi wyrokującemu nie przysługiwało.

Kasacja wychodzi z błędnego założenia, jakoby orzeczenie karne, wydane przez Urząd Skarbowy w Królewskiej Hucie w dniu 25 kwietnia 1933, miało tylko charakter wezwania o uiszczenie należnego podatku przemysłowego i pozbawione było cech orzeczenia karnego.

Niezależnie nawet od określenia tego orzeczenia przez same władze skarbowe, z treści powyższego orzeczenia karnego, wydanego na podstawie protokółu spisanego w dniu 20 kwietnia 1933, wynika, że Urząd Skarbowy w orzeczeniu tem stwierdza, iz oskarżeni prowadzili swe przedsiębiorstwo bez świadectwa przemysłowego i że czyn ten, będący naruszeniem obowiązku przewidzianego w art. 6 lit. a), art. 10, 23 i 30 ustawy o podatku przemysłowym, stanowi przestępstwo z art. 98 powyższej ustawy, jak to wielokrotnie orzekał SN (3/32, 4/32, 97/33 [1]).

Orzeczenie to zarazem stwierdza, że nastąpiło tu, zgodnie z przepisami ustawy odnośnie do kwestji przekroczenia postanowień w przedmiocie podatku przemysłowego, nietylko wszczęcie sprawy o przekroczenie, zagrożone karą pieniężną z art. 98 ustawy, przez sporządzenie protokółu (art. 110), lecz również i wydanie orzeczenia merytorycznego w myśl art. 111 cyt. ustawy, nakładającego na oskarżonych obowiązek uiszczenia podatku przemysłowego. Omawiane orzeczenie wydane zostało na podstawie art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, a z osnowy art. 111 ustawy wynika, że orzeczeniami karnemi są decyzje władz podatkowych i skarbowych, dotyczące naruszeń ustawy z a g r o ż o n y c h karą pieniężną z mocy art. 97 do 104 powyższej ustawy.

Tej treści orzeczenie karne, mimo braku nałożenia na oskarżonych kary pieniężnej, nie mogło pozbawić oskarżonych prawa zaprzeczenia w odwołaniu ich obowiązku podatkowego, zważywszy, że przeciw każdej decyzji niższej instancji można się odwołać do instancji wyższej, o ile ustawa tego wyraźnie nie wyłącza.

Podkreślić należy, że opodatkowaniu ulega przedsiębiorstwo i zajęcie. Karze zaś z art. 98 ulegają o s o b y, prowadzące przedsiębiorstwo lub wykonywające zajęcie, które niekoniecznie muszą być utożsamione z płatnikiem podatku (243/25); w stosunku do płatnika władzom podatkowym przysługuje uprawnienie, przewidziane w art. 84 ustawy o podatku przemysłowym; pociągnięcie osób, prowadzących przedsiębiorstwo, do odpowiedzialności jest równoznaczne z wszczęciem postępowania w trybie art. 98, a więc w trybie karnym.

W konkretnym wypadku przysługiwało oskarżonym prawo z mo-

---

[1]) OPA 347/33.

cy art. 114 ustawy odwołać się od powyższego orzeczenia karnego bądź do władzy administracyjno - skarbowej II instancji, bądź też żądać rozpatrzenia sprawy przez sąd.

W tym względzie udzielone oskarżonym przez władze skarbowe pouczenie, ograniczające ich prawo odwołania się tylko do władzy skarbowej II instancji z wyłączeniem drogi sądowej, jako wręcz sprzeczne z treścią obowiązującego przepisu art. 114 ustawy, art. 640 k.p.k. i 72 Konstytucji, uznane być musi za pozbawione wszelkiego znaczenia prawnego, a tem samem nie może ono posłużyć za podstawę do wykazywania słuszności zarzutu co do niewłaściwości sądu do orzekania w sprawie, która przekazana została sądowi wskutek wniosku oskarżonych, złożonego w myśl art. 114 ustawy o podatku przemysłowym.

W tych warunkach sąd wyrokujący, rozważając zaskarżone orzeczenie karne z punktu widzenia obowiązku oskarżonych wykupienia świadectwa przemysłowego, zasadnie w myśl art. 3 k.p.k. postępowanie karne przeciw oskarżonym umorzył, stwierdziwszy, że odpowiedzialność oskarżonych za przestępstwo z art. 98 ustawy, polegające na prowadzeniu przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego, wygasła wskutek przedawnienia.

Wywody kasacji, dotyczące zarzutu, że sporne orzeczenie karne było tylko wezwaniem oskarżonych do uiszczenia podatku przemysłowego, a nie orzeczeniem karnem, okazują się w świetle dalszych przepisów ustawy o podatku przemysłowym jeszcze mniej zasadne, gdy się zważy, jak to wyżej zaznaczono, że w myśl art. 84 powyższej ustawy, od przedsiębiorstw i zajęć, podlegających podatkowi przemysłowemu, lecz z jakichkolwiekbądź powodów wcale nie pociągniętych do opodatkowania w terminach oznaczonych w ustawie, władza podatkowa miała możność na zasadzie art. 84 wymierzyć oskarżonym p o d a t e k dodatkowy i w ten sposób żądać od oskarżonych dopełnienia ciążącego na nich, z mocy ustawy, obowiązku podatkowego i uiszczenia tak wymierzonego podatku przemysłowego.

Z tych zasad kasacja Prokuratury nie zasługuje na uwzględnienie.

Z niezbyt może jasno w wyroku przedstawionego stanu sprawy można jednak — m. zd. — wysnuć następujące wnioski:

Władza skarbowa, stwierdziwszy (prawdopodobnie) przedawnienie ścigania karnego, nie wszczęła tego postępowania i kary nie orzekła, lecz ograniczyła się do wymiaru podatku firmie do rąk jej przedstawicieli. Wymierzyła zatem jedynie podatek w myśl art. 84 ustawy poz. 110/32 Dz. Ust. i § 99 rozp. wykon. poz. 406/32 Dz. Ust., przeoczywszy co najwyżej, że (prawdopodobnie) także podatek był przedawniony, skoro wchodzi w grę ten sam pięcioletni okres przedawnienia tak

podatku, jak i ścigania karnego (por. art. 84 i 117 ustawy poz. 110/32 Dz. Ust.). Władza mogła wymierzyć podatek nawet na blankiecie niewłaściwym lub niewłaściwie zatytułowanym („orzeczenie karne" — wzór Nr. 30 P. do § 82 instr.), mogła za podstawę swego urzędowania przyjąć protokół spisany przy okazji wykrycia nieprawidłowości podatkowej (nawet trudno inaczej), mogła wyrazić nawet pogląd (może niepotrzebnie), że dokonano przestępstwa z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym itp. Nie blankiet jednak lub poszczególne, może nieścisłe, wyrażenia decydują, lecz istotna wola władzy orzekającej (analogja do celsiańskiej zasady, dotyczącej wykładni ustaw: „non verba tenere sed vim ac potestatem"). Wszakże jeżeli władza skarbowa **n i e w y m i e r z y ł a k a r y**, jeżeli pouczyła, że **o d w o ł a ć s i ę** można jedynie **d o w y ż s z e j i n s t a n c j i s k a r b o w e j**, w szczególności, gdyby na blankiecie (wzór Nr. 30) skreśliła ustęp, odnoszący się do prawa odwołania się do sądu od **o r z e c z e n i a k a r n e g o**, to okoliczności te wskazywałyby raczej na to, że nie leżało w sferze woli władzy skarbowej wydanie orzeczenia **k a r n e g o**, lecz wymierzenie podatku (art. 84 ustawy o podatku przemysłowym). Nieporozumienie powstało prawdopodobnie tylko z tego powodu, iż władze skarbowe używają blankietów zatytułowanych nieściśle „orzeczenie karne", w treści których mieści się **t a k ż e n a ł o ż e n i e p o d a t k u** („...orzeka obowiązek nabycia... świadectwa... kat.... obowiązek uiszczenia należności za świadectwo... w kwocie..."), obok zaś tego mowa jest też o odpowiedzialności karnej („...równocześnie nakłada się karę pieniężną..."). Wykładnia wszakże musi położyć nacisk na istotną wolę danego aktu władzy, a wtedy w naszym wypadku wydaje się bardziej uzasadniony wniosek, że nie orzekano o odpowiedzialności karnej, że postępowania karno-skarbowego zupełnie nie wszczęto, a zapomniano jedynie w tytule „orzeczenie karne" skreślić wyraz „karne".

W glosie OPA 220/33 zwróciłem uwagę na konieczność ścisłego odróżniania sprawy odpowiedzialności karnej (roszczenie karne) od sprawy wymiaru podatku (roszczenie podatkowe) oraz na okoliczność, że inny przepis dotyczy przedawnienia ścigania, a inny wymiaru podatku. Nie ulega wątpliwości, że tylko o roszczeniu karnem (ius puniendi) mogą orzekać sądy karne powszechne, o roszczeniu podatkowem orzekają władze skarbowe pod kontrolą NTA. Okoliczność, że w jednem i tem samem orzeczeniu stosowano wymiar podatku i karę, jest bez znaczenia, bowiem mechaniczne połączenie dwu różnych orzeczeń nie może wpływać na kompetencję władzy, powołanej do orzekania o odwołaniu. Co do szczegółów powołuję się na wspomnianą glosę, nadmieniając, że w danym wypadku niema nawet połączenia dwu orzeczeń, skoro brak danych do przyjęcia, że władza skarbowa orzekała o odpowiedzialności karnej. Orzeczenie, obecnie omawiane, nie przeprowadza jasnego rozgraniczenia odpowiedzialności za podatek od odpowiedzialności karnej; stąd wynikają pewne zawikłania.

Pozatem — jeżeli kary nie wymierzono — nie było podstawy do odwołania się na drogę sądową, bowiem art. 640 k.p.k. pozwala zwrócić się do sądu osobie, „której **w y m i e r z o n o k a r ę** w trybie postępowania administracyjnego".

Postępowanie sądowe było więc niedopuszczalne i należało je umorzyć (art. 5, 640 k.p.k.), natomiast umorzenie sprawy z tym skutkiem, by miało być uchylone orzeczenie podatkowe, byłoby niedopuszczalne. Można mieć oczywiście poważną wątpliwość, jakie postępowanie w sądzie umorzono, zwłaszcza wobec (wykazującego sprzeczność) stwierdzenia, że sąd wyrokujący rozważał „zaskarżone orzeczenie **k a r n e** z punktu widzenia **o b o w i ą z k u o s k a r ż o n y c h w y k u p i e n i a ś w i a d e c t w a p r z e m y s ł o w e g o**". Z drugiej jednak strony stwier-

dzono, że sąd „zasadnie... postępowanie karne... umorzył". W innem wszakże miejscu mowa jest o tem, że orzeczenie władzy skarbowej nie mogło pozbawić oskarżonych prawa zaprzeczenia w odwołaniu ich „obowiązku podatkowego".

Gdyby umorzono w sądzie postępowanie dotyczące wymiaru podatku, to nie wchodziłaby w grę bezwzględna nieważność z art. 12 k. p. k. ze względu na przepis art. 18 ustawy o Trybunale Kompentencyjnym (p. SN 28 kwietnia 1933 4 K. 206/33, OPA 548/34 i glosa tamże); spór kompetencyjny po prawomocności orzeczenia sądowego byłby już nawet w myśl rzeczonego art. 18 oraz art. 12 ust. 2 ustawy o Trybunale Kompetencyjnym niedopuszczalny. Gdyby zatem umorzono w sądzie orzeczenie podatkowe, to możliwość ściągnięcia podatku byłaby wyłączona.

Na pytanie, jakie postępowanie w sądzie umorzono, nie łatwo znaleźć odpowiedź. Możnaby mniemać, że stwierdzenie „prawa zaprzeczenia w odwołaniu ich obowiązku podatkowego" wskazuje na to, że orzeczenie wychodzi z założenia, iż o obowiązku podatkowym orzeka sąd powszechny, gdy wymiar nastąpił w „orzeczeniu karnem", w innych wypadkach orzeka władza skarbowa. Można jednak mniemać, że myślano o obowiązku podatkowym jedynie jako przesłance orzeczenia karnego skazującego (orzekającego winę bez wymierzenia kary). Następnie znowu należy pamiętać o tem, że w orzeczeniu przewija się (niesłuszna) myśl, że „orzeczenie karne" zawierało „wezwanie do uiszczenia podatku"; jeżeli przez „wezwanie" należy rozumieć upomnienie, nie wymiar podatku, to możnaby mniemać, że wymiaru dotychczas nie uskuteczniono (p. też wywód przedostatniego ustępu orzeczenia — art. 84), zaczem nie można mówić o umorzeniu wymiaru podatkowego. Trudność zwiększa się z tego powodu, że nie wiemy, jak opiewała sentencja orzeczenia Sądu Okręgowego, które zaskarżono kasacją. Być może, że, gdy uzasadnienie wyroku SN nie daje jasnego obrazu tego, co miano na myśli, sięgnąć trzeba do wyroku Sądu Okręgowego.

Wszakże gdyby nawet dojść należało do wniosku, że umorzono jedynie postępowanie karne (którego władza skarbowa zresztą nie wszczęła), to byłoby rzeczą słuszną przyznać stronie prawo żądania przywrócenia terminu do zaskarżenia orzeczenia o wymiarze podatku do II instancji skarbowej, a to ze względu na mimowolne wprowadzenie strony w błąd co do istoty orzeczenia, w szczególności przez błędne oznaczenie wymiaru jako „orzeczenie karne"; w ten sposób strona mogłaby obalić wymiar podatku, wykazując w szczególności, że nastąpiło przedawnienie roszczenia podatkowego (art. 84 ustawy o podatku przemysłowym).

Na zakończenie z naciskiem podkreślić należy, iż wszelkich zawikłań uniknąć można jedynie przez ścisłe odróżnienie „roszczenia podatkowego" od „roszczenia karnego".

Stanisław Śliwiński

965.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Podstawa wymiaru: Opłaty dodatkowe lokatorów.

1. Przez opłaty dodatkowe, o których jest mowa w § 4 rozpo-

rządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 o podatku od nieruchomości poz. 523 Dz. Ust., rozumie się m. i. opłaty, przewidziane w art. 7 p. 1 ustawy z 11 kwietnia 1924 o ochronie lokatorów poz. 406 Dz. Ust., z uwzględnieniem czasowego ograniczenia, podanego w p. 2 tegoż artykułu.

2. Opłaty dodatkowe z art. 7 ustawy, o których jest mowa w § 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 o podatku od nieruchomości poz. 523 Dz. Ust., nie stanowią pozycyj potrącalnych z komornego w przypadkach, gdy komorne bieżące przekroczy granice procentowe, podane w art. 7 p. 2 ustawy z 11 kwietnia 1924 o ochronie lokatorów poz. 406 Dz. Ust.

Zasada powyższa nie przesądza jednak potrącalności tego rodzaju opłat, objętych komornem, które z mocy przepisów prawa publicznego obciążają lokatora i dlatego nie stanowią części składowej komornego. (Zasady prawne, wpisane do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 1 grudnia 1934 l. rej. 2742/33.— Wyrok NTA z 17 grudnia 1934 l. rej. 2742/33 w sprawie Apolonji Wysockiej we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1932.

...Skarga zarzuca pozwanej władzy niewyłączenie z podstawy wymiaru (ustalonej na zasadach § 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 o podatku od nieruchomości) „dodatkowych opłat" z art. 7 ustawy o ochronie lokatorów poz. 406/24 Dz. Ust. Należy przytem zaznaczyć, iż w sprawie nie jest sporne, że w konkretnym wypadku ciężar opłat dodatkowych w myśl art. 7 ust. 2 ustawy o ochronie lokatorów przeszedł już na właściciela nieruchomości i że są one pokrywane przez skarżącą. W związku z powyższym zarzutem skargi, podnoszącym obrazę przepisów o podatku od nieruchomości, należy stwierdzić, co następuje:

§ 4 rozporządzenia z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust. uznaje za podstawę wymiaru podatku od nieruchomości komorne płacone przez lokatora, a określone (co do swojej wysokości) według przepisów art. 5 i 6 (względnie 3) ustawy o ochronie lokatorów z 11 kwietnia 1924 poz. 406 Dz. Ust. Według tegoż § 4 — wyłączeniu z podstawy wymiaru ulegają „opłaty dodatkowe", o których jest mowa w art. 7 i 8 tejże ustawy o ochronie lokatorów. Otóż te „opłaty dodatkowe", a w szczególności ustanowione przez art. 7, według ustawy o ochronie lokatorów nie wchodzą integralnie w pojęcie komornego. Wprawdzie ustawa ta w art. 7 stanowi, że opłaty te będą

pobierane „tytułem komornego“, jednak przedewszystkiem wydziela ona systematycznie przepisy o tych opłatach z przepisów dotyczących komornego jako takiego, nazywa wyraźnie te opłaty „dodatkowemi“ oraz przepisuje, że właściciele domów mogą je pobierać „ponadto“, odnosząc ten wyraz właśnie do stanowiącego przedmiot poprzednich artykułów komornego. W istocie też swojej opłaty te w pojęciu ustawy nie łączą się z komornem. Mianowicie podczas gdy komorne w myśl art. 5 i 6 ustawy określa się z reguły według kryterjów stałych — na podstawie stanu komornego z czerwca 1914, „opłaty dodatkowe“, ustanowione przez art. 7, określają się według kryterjów zmiennych, a mianowicie według bieżących rzeczywistych wydatków właściciela domu, które winien on każdocześnie udowadniać; w związku zaś z tem komorne przedstawia się zasadniczo jako świadczenie względnie zobowiązanie zgóry określone i ustawowo ograniczone co do swoich rozmiarów, gdy przeciwnie „opłaty dodatkowe“ w zasadzie ani określone ani ograniczone nie są. Z drugiej strony — jak wynika ze wspomnianego już art. 7 — „opłaty dodatkowe“ nie wynikają wcale z samej natury stosunku najmu, co jest zupełnie istotną cechą komornego. Albowiem z art. 7 ust. 2 ustawy o ochronie lokatorów wynika, iż opłaty te — tak, jak je rozumie ten artykuł — mają charakter prowizoryczny, nie będąc istotnym elementem umowy najmu, która to umowa może istnieć jako taka i po ustaniu odnośnych zobowiązań.

W ten sposób przewidziane w art. 7 ustawy o ochronie lokatorów „opłaty dodatkowe“ są przez nią pojmowane jako opłaty specjalne (bieżące), pobierane przez wynajmującego, odróżniające się i wyodrębniające od płaconego mu przez lokatora komornego. Z chwilą więc, gdy właściciel domu traci prawo do pobierania od lokatora takiej odrębnej opłaty — sama instytucja będącej w mowie „opłaty dodatkowej“ znika. Z tą chwilą przestaje też działać jako bezprzedmiotowy przepis § 4 rozporządzenia o podatku od nieruchomości, co do wyłączenia z podstawy wymiaru opłat dodatkowych j. w., bowiem, jak wynika z tekstu wspomnianego § 4, przepis ten ma na względzie opłaty dodatkowe w tym jedynie charakterze, jaki przepisuje im ustawa o ochronie lokatorów (art. 7 i 8).

Gdy więc nie jest sporne, że w sprawie niniejszej spełnione są warunki ust. 2 art. 7 ustawy o ochronie lokatorów i że w myśl tego przepisu prawo właściciela nieruchomości do pobierania od lokatora odrębnych od komornego „opłat dodatkowych“ wygasło, to wyłączenie ich z podstawy wymiaru na zasadzie odnośnego postanowienia § 4 rozporządzenia z 17 czerwca 1924 zasadniczo nie może wchodzić w rachubę, gdyż opłaty takie nadal jako takie nie istnieją.

Aczkolwiek w ten sposób — w ujęciu prawnem, rozpatrzonem wyżej — skarga jest nieuzasadniona, to jednak, o ile podnosi ona wogóle zarzut naruszenia § 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924, zarzut ten należało rozpatrzeć pod kątem widzenia całokształtu przepisów wymienionego § 4, niezależnie od niezastosowalnego przepisu o wyłączeniu „opłat dodatkowych".

Rozpatrując sprawę w tej szerszej płaszczyźnie, należy przedewszystkiem stwierdzić, że, jak wynika z deklaracji podatniczki za r. 1930, domagała się ona potrącenia następujących ciężarów względnie opłat bieżących: 1) wodociągowej, 2) za czyszczenie kanałów i wywóz, 3) za wywóz śmieci, 4) za czyszczenie kominów, 5) za oświetlenie i 6) płacy dozorcy domu. Otóż w myśl § 4 rozporządzenia z 17 czerwca 1924 podstawę wymiaru ma stanowić komorne. Gdy zaś to pojęcie, jako zaczerpnięte z prawa prywatnego, winno być pojmowane stosownie do tego znaczenia, jakie posiada ono w ramach tego prawa, należy stwierdzić, że nie może ono stosować się do świadczeń pieniężnych lokatora, wynikających dla niego z tytułów publiczno-prawnych, chociażby świadczenia te były pokrywane przez niego łącznie z komornem i uiszczane do rąk wynajmującego, w którego obowiązku leży dalsze doprowadzenie ich do kas publicznych. Tego więc rodzaju świadczenia lokatorów winny być potrącane od podstawy wymiaru z mocy § 4 rozporządzenia z 17 czerwca 1924, jako wogóle nie stanowiące komornego.

Gdy w obecnym wypadku skarżąca domagała się potrącenia wyszczególnionych opłat, a m. i. gminnej opłaty wodociągowej (i od kanału), pozwana władza — w celu ustalenia podstawy wymiaru — winna była wyjaśnić, czy i które z nich mają charakter publiczno-prawnych ciężarów, obciążających lokatorów. W razie zaś stwierdzenia, iż potrącenia z tego tytułu — stosownie do tego, co powiedziano wyżej, — mają miejsce, winna była władza zbadać zaofiarowane przez skarżącą dowody na wysokość tych potrąceń. Skoro zaś, jak wynika z zaskarżonego orzeczenia, pozwana władza z tego punktu widzenia wogóle zarzutów skarżącej nie rozpoznała, to przez to dopuściła się ona istotnej wadliwości postępowania.

W związku z odpowiedzią pozwanej władzy zaznaczyć przytem należy, że bez znaczenia jest powołana w tej odpowiedzi okoliczność, że podstawa wymiaru jakoby uwzględnia sumy, wykazane przez samą podatniczkę jako komorne netto z czerwca 1914. Jak to bowiem NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 29 stycznia 1934 l. rej. 9868/32 w sprawie ze skargi Kazimierza Cohna w Warsza-

wie [1]), podstawą wymiaru według § 4 rozporządzenia z 17 czerwca 1924 jest komorne efektywne — w granicach powołanych w tym paragrafie przepisów ustawy o ochronie lokatorów. Zatem jeżeli nawet przyjęta przez władzę jako podstawa wymiaru kwota odpowiada czystemu komornemu z czerwca 1914, nie decyduje to jeszcze o prawidłowości tej podstawy wymiaru, o ile nie wyraża ona czystego efektywnego komornego z danego okresu podatkowego, a w szczególności o ile obejmuje ona w sobie prócz komornego i obciążające lokatora bieżące opłaty publiczne.

Z powodu wyżej stwierdzonej wadliwości postępowania NTA zaskarżone orzeczenie uchylił na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

966.

OPŁATY STEMPLOWE.

Rachunki i inne pisma, stwierdzające wykonanie umowy.

Wręczony odbiorcy towarów wykaz towarów, zaopatrzony podpisem sprzedawcy, a obejmujący tylko ilość i rodzaj sprzedanego towaru, podpada pod przepis art. 72 u. o. s., jeśli cena sprzedanych towarów wynika z załączonej do wykazu kopji listu, wystosowanego do osoby trzeciej. (Teza).

Wyrok NTA z 17 grudnia 1934 l. rej. 7529/31 w sprawie firmy „Jan Boguszewski i Sp." w Chełmie przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy w Chełmie wymierzył nakazem płatniczym z 30 września 1930 firmie „Jan Boguszewski i Sp." w Chełmie od rachunków z 7 kwietnia 1930 na kwotę 9.129 zł i z 1 maja 1930 na kwotę 10.121 zł, wystawionych dla firmy E. w Dąbrowie Górniczej, opłatę stemplową według 0,2% stawki na zasadzie art. 72 u. o. s. W odwołaniu od powyższego nakazu płatniczego skarżąca firma podniosła, że pisma, od których wymierzono opłatę, nie posiadają cech rachunków, zawierają one bowiem tylko specyfikację towarów, że rozwikłanie interesów z firmą odbiorczą następowało w ten sposób, iż po telefonicznem zamówieniu towarów i ustaleniu w ten sam sposób ceny kupna, wydawano firmie odbiorczej specyfikację wysłanych towa-

[1]) OPA 607/34.

rów i zawiadamiano równocześnie Bank Spółdzielczy w Chełmie o nastąpić mającej do tegoż Banku wpłacie ceny kupna, a kopję tegoż zawiadomienia dołączano do specyfikacji, wysyłanej firmie odbiorczej. Izba Skarbowa w Lublinie orzeczeniem z 20 czerwca 1931 odwołania nie uwzględniła.

Powyższe orzeczenie Izby Skarbowej stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżący podtrzymuje zarzuty odwołania, dowodząc, że do spornych pism nie można stosować przepisów art. 72 u. o. s., i zaznaczając, że nie mogą one spełnić roli dowodu dla strony, skoro nie zawierają żądania zapłaty ceny kupna.

NTA rozważył, co następuje:

Skarga zwalcza zastosowanie do spornych pism przepisu art. 72 u. o. s., dowodząc, że pismo, zawierające jedynie specyfikację sprzedanych towarów, jeśli cena tych towarów nie została wymieniona w temże piśmie, nie może być uznane za rachunek w rozumieniu powyższego artykułu.

Nie jest w sprawie niniejszej sporne, że skarżący do specyfikacyj towarów załączył kopje listów, wysłanych do Banku Spółdzielczego w Chełmie z zawiadomieniem, że cena za towary, określona w tych listach cyfrowo, zostanie przez nabywcę towaru do Banku wpłacona. Wynika więc z tego, że oba powyższe pisma (specyfikacja i kopja listu) stwierdzały ilość i rodzaj sprzedanego towaru, jak również należność za towar. Chodzi o to, czy specyfikacja towarów, podpisana — co nie jest sporne — przez sprzedawcę, nie podająca ceny towaru, która to cena wynika atoli z kopji załączonego do specyfikacji listu, wysłanego do osoby trzeciej, może być uznana za pismo, podpadające pod przepis art. 72 u. o. s. Na powyższe pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. Oba bowiem powyższe pisma pozostawały z sobą w łączności i treść kopji listu, będącego załącznikiem specyfikacji, uzupełniała treść specyfikacji. Tak też oba pisma traktowała skarżąca firma, skoro do nabywcy towaru wysłała je łącznie. Specyfikacja powyższa oraz jej załącznik, wymieniając ilość i jakość wysłanego towaru oraz należytość za tenże towar, spełniały tę samą rolę, jaką spełniają pisma, o których mówi ust. 1 art. 72 u. o. s. Okoliczność, że cena towaru podana została w oddzielnym egzemplarzu, jak również, że egzemplarz ten był kopją listu, wystosowanego do instytucji bankowej, jest — wobec przepisu ust. 3 art. 72 u. o. s., który głosi, że forma pisma jest obojętna — bez znaczenia. To też władza trafnie uznała sporne pismo za odpowiadające wymogom, o których jest mowa w art. 72 u. o. s., i zastosowała do niego opłatę, przewidzianą w ust. 1 lit. a) tegoż artykułu.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

967.

OPŁATY STEMPLOWE.

Protokół notarjalny z walnego zgromadzenia spółki akcyjnej, stwierdzający wybór członków na płatne stanowiska w radzie nadzorczej.

Sporządzony w formie aktu notarjalnego protokół z walnego zgromadzenia akcjonarjuszów spółki akcyjnej, stwierdzający wybór członków na stanowiska w radzie nadzorczej, które w myśl statutu spółki są wynagradzane, podpada pod przepis art. 90 ust. 1 u. o. s.

Wyrok NTA z 31 października 1934 l. rej. 8406/31 w sprawie firmy: Katowicka Spółka Akc. dla Górnictwa i Hutnictwa — Huta Bismarka w Wielkich Hajdukach przeciw Śląskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu — Wydział Skarbowy w Katowicach w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy w Królewskiej Hucie wymierzył skarżącej Spółce Akc. od protokółu walnego zebrania Spółki za r. 1927 z 16 lipca 1928, na którem uchwalono dla Rady Nadzorczej tantjemę w kwocie 93.410,32 fr. szw. oraz zmieniono statut w ten sposób, że przyznano Radzie Nadzorczej stałe wynagrodzenie w wysokości 8.000 fr. szw. rocznie dla przewodniczącego oraz po 4.000 fr. szw. rocznie dla członków, jak również od protokółu walnego zebrania za r. 1928 z 15 kwietnia 1929, na którem uchwalono dla Rady Nadzorczej tantjemę w kwocie 184.762,14 zł oraz dokonano wyboru członków Rady Nadzorczej, opłatę stemplową na zasadzie art. 90 u. o. s., biorąc za podstawę wymiaru wysokość przypadających za powyższe lata członkom Rady Nadzorczej tantjem oraz stałego wynagrodzenia. Śląski Urząd Wojewódzki (Wydział Skarbowy) orzeczeniem z 19 czerwca 1931 odwołania Spółki od nakazów płatniczych, w którem ona domagała się uchylenia wymiarów, jako nieznajdujących uzasadnienia w przepisie art. 90 u. o. s., nie uwzględnił.

W skardze na powyższe orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego do NTA Spółka podnosi dwa zarzuty: że w danym wypadku nie może być mowy o umowie najmu usług, albowiem sporne uchwały nie zawierają żadnego oświadczenia ze strony członków Rady Nadzorczej

w kwestji przyrzeczenia usług, i że uchwały, o których tu mowa, nie zawierają umowy także dlatego, ponieważ walne zebranie Spółki nie ma legitymacji do zawierania kontraktów w imieniu Spółki, lecz jej zarząd.

NTA rozważył, co następuje:

Nie jest trafny zarzut skargi, że wymogiem zaistnienia umowy między Spółką a członkami Rady Nadzorczej o świadczenie usług było w danych warunkach złożenie przez tych ostatnich wyraźnego oświadczenia o przyjęciu obowiązku świadczenia usług. Już bowiem w samem przyjęciu wyboru mieści się oczywiście przyjęcie wszystkich obowiązków, jakie według statutu Spółki ciążą na członkach Rady Nadzorczej. że zaś osoby, do Rady Nadzorczej wybrane, ten wybór przyjęły, wynika z treści protokółu z 15 kwietnia 1929, który stwierdza bez żadnych zastrzeżeń, że przeprowadzono w tym dniu wybór członków Rady Nadzorczej, którzy zresztą i dotąd te funkcje pełnili, a skarga nie twierdzi, że wybrani wyboru nie przyjęli.

O ile zaś chodzi o zarzut, że do zawierania umów w imieniu Spółki powołany był zarząd, nie zaś walne zebranie akcjonarjuszów, to odnośnie do tego zarzutu należy stwierdzić, że zarówno wybór członków Rady Nadzorczej, jak i uchwalenie dla członków Rady wynagrodzenia leżało w kompetencji walnego zebrania akcjonarjuszów (§§ 243 i 245 niem. kod. handl.). Gdy zaś skarga nie twierdzi, by wybrane osoby nie przyjęły także przyznanego im wynagrodzenia, to w ten sposób i przy uwzględnieniu kryterjów art. 1 ust. 2 u. o. s. zaszły wszystkie wymogi, niezbędne w myśl art. 90 u. o. s. do poddania spornego pisma obowiązkowi uiszczenia opłaty stemplowej.

Z powyższych powodów NTA uznał zarzuty skargi za nieuzasadnione i orzekł jej oddalenie.

Skoro, wedle przepisów mających zastosowanie w danej sprawie, ustalenie wynagrodzenia członków rady nadzorczej spółki akcyjnej należało do walnego zgromadzenia, uchwała w tym przedmiocie niewątpliwie bezpośrednio stwarzała dla spółki zobowiązanie do zapłaty poszczególnym członkom rady przyznanego wynagrodzenia — tym sposobem uchwała taka stanowić może pismo, stwierdzające umowę pomiędzy spółką a członkiem rady nadzorczej.

Orzeczenie NTA pod powyższym kątem widzenia należy, zd. m., uznać za zupełnie trafne.

Natomiast wydaje mi się, że w sprawie powyższej nie zostały rozstrzygnięte dwa problemy.

Zagadnienie pierwsze, obecnie już posiadające mniejsze znaczenie: czy w świetle przepisów art. 90 i 91 u. o. s. w brzmieniu obowiązującem przed znowelizowaniem art. 91 przez art. XLVII przep. wprow. kod. zobow. — w danym przypadku chodzi o umowę świadczenia usług (art. 90), czy też o umowę służbową (art. 91). Przy przyjęciu bowiem, że umowa pomiędzy spółką akcyjną a członka-

mi jej władz może być traktowana jako umowa „pomiędzy służbodawcą a pracownikiem", byłaby ona wolna od opłaty stemplowej.

Z punktu widzenia cywilistycznego zagadnienie to jest sporne. W świetle postanowień niem. kod. cyw. umowa pomiędzy spółką a członkami organów nadzorczych uważana jest bądź za umowę o pracę (Dienstvertrag), bądź za zlecenie, w zależności od tego, czy obowiązki, o których mowa, pełnione są za wynagrodzeniem czy też bezpłatnie.

Niektórzy uważają, że nie można dopatrywać się w umowie pomiędzy spółką a osobami, wchodzącemi w skład organów nadzorczych, umowy służbowej dlatego, iż cechą charakterystyczną takiej umowy ma być obowiązek pełnienia usług dla osoby drugiej według jej dyspozycji. W tym kierunku wypowiedział się również NTA w wyroku z 16 września 1932 l. rej. 7249/29 (OPA 408/33), stanowiąc, że gdy takiej zależności pomiędzy spółką a członkami jej organów niema, niema też pomiędzy nimi umowy służbowej.

Przeciwko tym poglądom powstał zdecydowanie prof. Stanisław Wróblewski, stając w glosie do powyższego orzeczenia na tem stanowisku, że umowa służbowa może istnieć również i w braku stosunku zależności. Wedle tego poglądu umowa rozważana, skoro tylko jest odpłatną, jest właśnie umową służbową.

Te problemy nie zostały w danej sprawie rozważone. Nie było również przedmiotem rozpoznania NTA pytanie, czy w świetle art. 91 u. o. s. w dawnem brzmieniu, art. 91 p. 1 mógł był mieć zastosowanie jedynie w przypadkach z a l e ż n o ś c i służbowej. (Por. w tym względzie interesujące wywody w doskonałym komentarzu do ustawy o opłatach stemplowych A. Rosenkranza, Warszawa 1933, str. 537).

Jak już jednak wspomniano, z punktu widzenia u. o. s. rozstrzygnięcie pytania, czy cywilistycznie rzecz biorąc, można mówić o umowie służbowej jako podstawie stosunku pomiędzy spółką a członkami jej organów, jest obecnie bez znaczenia. Wątpliwości bowiem, które powstawały wobec niezupełnie jasnego brzmienia art. 91 p. 1, zostały usunięte przez postanowienia cytowanego już wyżej art. XLVII przep. wprow. kod. zobow. Dodany został w art. 91 nowy ustęp o następującem brzmieniu: „Przez umowę w p. 1) wymienioną rozumie się umowę, na mocy której pracownik podlega w czasie wykonywania umowy stałemu nadzorowi i kierownictwu służbodawcy". Jest oczywiste, że przy takiem rozumieniu umowy służbowej trudno byłoby mówić o zaliczeniu tu stosunku pomiędzy spółką akcyjną a członkami rady.

Drugiem zagadnieniem, które nie było i nie mogło być zresztą przedmiotem rozważania NTA w danej sprawie, jest kwestja formy, w jakiej uchwała walnego zgromadzenia winna być stwierdzona z punktu widzenia obciążenia opłatą stemplową. Wedle bowiem art. 1 oraz 91 p. 4 u. o. s. pisma stwierdzające umowy, zaopatrzone tylko w podpis jednej ze stron, są wolne od opłaty, chybaby były sporządzone lub uwierzytelnione sądownie lub notarjalnie.

Jeżeli chodzi o dany przypadek, to sprawa ta o tyle jest bez znaczenia, że w myśl § 259 niem. kod. handl. każda uchwała walnego zgromadzenia spółki akcyjnej wymaga dla swej ważności stwierdzenia jej w protokóle spisanym sądownie lub notarjalnie.

Tak więc z punktu widzenia wymogów formy istnieją warunki, uzasadniające obowiązek stemplowy. Podobny stan prawny mamy zresztą i obecnie na całym obszarze Rzeczypospolitej w odniesieniu do spółek akcyjnych stosownie do art. 412 § 1 polskiego kod. handl. Przepis ten stanowi, że uchwały walnego zgromadzenia powinny być protokółowane przez notarjusza pod rygorem nieważno-

ści (por. w tym względzie wspomniany wyżej komentarz Rosenkranza str. 867 poz. 30a). Natomiast omawiany wyżej wymóg formy będzie miał znaczenie w stosunku do tych spółek względnie osób prawnych innego rodzaju, gdzie uchwały, powołujące dane osoby w skład organów, mogą być stwierdzane również w formie dokumentu prywatnego.

Nie mogę wkońcu nie zauważyć, że możnaby również z punktu widzenia formy zastanawiać się nad tem, czy uchwała walnego zgromadzenia spółki akcyjnej mogłaby być uważana za pismo „zaopatrzone w podpis strony". Sądzę jednak, że rozważania, na wstępie uwag niniejszych przytoczone, przemawiałyby również za twierdzącą odpowiedzią i na to pytanie.

Prof. A. Chełmoński

968.

OPŁATY STEMPLOWE.

Oblig w piśmie, stwierdzającem równocześnie stypulowane świadczenie wzajemne.

Opłacie z art. 114 u. o. s. nie podlega pismo, z którego treści wynika, że świadczenie strony, przyjmującej nowy dług, jest równocześnie stypulowanem świadczeniem wzajemnem. (Teza).

Wyrok NTA z 26 października 1934 l. rej. 1085/31 w sprawie firmy: Towarzystwo Handlowe „Svea" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Kartką wymiarową wymierzono firmie Towarzystwo Handlowe „Svea" Sp. Akc. w Warszawie przy zastosowaniu stawki 1% z art. 66 u. o. s. opłatę stemplową od zawartej między firmą „Svea" i firmą „Sveaeksport" w Sztokholmie umowy z 22 marca 1929 „w przedmiocie ustanowienia przedstawicielstw firm szwedzkich, należących do firmy Sveaeksport, na rzecz firmy Svea za ogólną sumę kor. szw. 39.000 = 92.820 zł." W odwołaniu zarzucono niesłuszność wymiaru, ponieważ firma „Svea" zawarła umowę o świadczenie usług w zakresie swego przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu, wobec czego w myśl art. 90 u. o. s. opłatę należało wymierzyć według stawki 0,2%. Po przeprowadzeniu dodatkowych dochodzeń, których rezultat podano w protokóle z 28 sierpnia 1930, Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie decyzją z 22 listopada 1930 orzekła, że kontrakt quaestionis zawiera dwie umowy: 1) umowę o świadczenie usług, mianowicie o wykonywanie w ciągu lat trzech działalności akwizycyjnej celem sprzedaży wyrobów 14 firm szwedzkich, wymienionych w kontrakcie, 2) umowę o zapłacenie przez spółkę „Svea"

spółce „Sveaeksport“ kwoty 39.000 kor. szw. (§ 1 kontraktu). Gdy umowa, wymieniona pod 1), nie jest objęta kartką wymiarową i wogóle co do tej umowy nie zapadła decyzja w I instancji, zapowiedziało orzeczenie wydanie takiej decyzji przez Urząd opłat stemplowych w Warszawie. Wobec tego zaskarżone orzeczenie, ograniczając się do ustalenia kwoty opłaty stemplowej, należnej od umowy, wymienionej pod 2), którą to opłatę wymierzono kartką wymiarową, orzekło, że umowa ta podlega w myśl art. 114 u. o. s. opłacie w wysokości 0,5% od sumy zobowiązania i sprostowało ową opłatę na 510,51 zł.

Skarga, wniesiona do NTA, zarzuca obrazę prawa.

NTA rozważył, co następuje:

Pozwana władza, przyjmując, że kontrakt quaestionis zawiera dwie umowy, postanowiła odnośnie do umowy, określonej powyżej pod 1), iż skoro co do niej nie zapadła decyzja w instancji I, będzie taka decyzja wydana przez Urząd opłat stemplowych. Otóż gdy w sprawie ma być wydana decyzja w toku instancyj, gdy w postępowaniu na zasadzie tej decyzji otwiera się dla płatnika możność występowania z zarzutami jak przeciw każdej decyzji (art. 47 u. o. s.), a wśród nich z ewentualnym zarzutem błędnej kwalifikacji prawnej umowy, której dotyczyć będzie decyzja, należy uznać, że w sprawie umowy pod 1) nie został wyczerpany administracyjny tok instancyj, wobec czego nie podlega ona w myśl art. 61 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust. rozpoznaniu przez Trybunał.

W tym stanie rzeczy NTA pozostawił bez rozpoznania zarzuty skargi przeciw trafności kwalifikacji umowy, określonej pod 1), a w związku z tem i mając na względzie dalsze swe wywody, uznał za przedwczesne rozpatrywanie zarzutów skargi, skierowanych przeciw przyjęciu w zaskarżonem orzeczeniu, iż kontrakt quaestionis zawiera dwie umowy, podlegające oddzielnemu ostemplowaniu.

Zkolei przystąpił Trybunał do rozpatrzenia zarzutów skargi, skierowanych przeciw zaskarżonemu orzeczeniu, o ile ono orzekło, że kontrakt quaestionis zawiera umowę o zapłacenie przez spółkę „Svea“ spółce „Sveaeksport“ kwoty 39.000 kor. szw. (§ 1 kontraktu) i że umowa ta podlega opłacie w myśl art. 114 u. o. s.

W tej materji skarga zarzuca, że suma 39.000 kor. szw. nie jest żadnym długiem, ale ceną, którą skarżąca firma zapłaciła za uzyskanie na Polskę wyłącznego przedstawicielstwa produktów 14 firm szwedzkich, reprezentowanych przez spółkę „Sveaeksport“. Skarga podnosi przytem, że nie można uważać, iż w rozpatrywanym wypadku ma miejsce przyznanie długu z art. 114 u. o. s., skoro

opłacie z tego artykułu podlegają jedynie pisma, stwierdzające „przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu (obligi, skrypty dłużne, rewersy)“, t. j. pisma, wyrażające tylko jednostronne zobowiązanie zapłaty pewnej sumy przez jedną ze stron na rzecz drugiej, zaś w konkretnym wypadku zapłacenie odnośnej kwoty łączy się z uzyskaniem przedstawicielstwa i perspektywą płynących stąd zysków.

Pozwana władza w odpowiedzi na skargę, ustosunkowując się do zarzutów skargi, wywodzi, że kwota 39.000 kor. szw. stanowi odstępne, zapłacone przez spółkę „Svea“ spółce „Sveaeksport“ za odstąpienie przedstawicielstwa, że art. 114 u. o. s. nie wspomina, iżby opłacie w nim przewidzianej nie mogły podlegać pisma, stwierdzające zobowiązanie, przyjęte przez jedną stronę wzamian za zobowiązanie drugiej strony, że natomiast wspomniany artykuł postanawia, iż opłacie w wysokości 0,5% od sumy zobowiązania podlega pismo, stwierdzające przyjęcie nowego długu, o ile nie jest wymienione w innych artykułach części drugiej u. o. s., ponieważ zaś zobowiązanie do zapłacenia odstępnego nie jest wymienione w innych artykułach części drugiej u. o. s., przeto podlega opłacie stemplowej, przewidzianej w art. 114.

Otóż stanowisku, zajętemu w omawianej sprawie przez pozwaną władzę, nie można przyznać trafności.

Według art. 114 u. o. s. opłacie w tym przepisie przewidzianej podlegają obligacje „...i inne pisma, stwierdzające przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu (obligi, skrypty dłużne, rewersy), o ile nie są wymienione w innych artykułach części drugiej“ u. o. s. Już z samej dykcji powyższego przepisu, a w szczególności z powołania w nim w nawiasie obligów, skryptów dłużnych, rewersów, wynika, że oświadczenie woli, zawarte w piśmie, stwierdzającem przyjęcie nowego długu, ma tworzyć główny i przeto samodzielnie daną czynność prawną charakteryzujący przedmiot tej czynności. To zaś zachodzi tylko wówczas, gdy z pisma nie wynika, że świadczenie ze strony osoby, przyjmującej nowy dług, jest równocześnie stypulowanem świadczeniem wzajemnem: w tym bowiem wypadku staje się ono jedynie jednym z elementów, z których dana czynność prawna się składa, tak iż dopiero łącznie pozwalają one na jej scharakteryzowanie. Taki wypadek wzajemności świadczeń, wykluczającej w myśl poprzednich wywodów zastosowanie art. 114 u. o. s., zachodzi w rozpatrywanej sprawie, w której w § 1 kontraktu firma „Sveaeksport“, posiadając wyłączne przedstawicielstwo na Polskę firm w paragrafie tym wymienionych, odstąpiła firmie „Svea“ przedstawicielstwo tych firm za cenę 39.000 kor. szw.

Jeśli tedy pozwana władza ustaliła opłatę od umowy, o której mowa, na zasadzie art. 114 u. o. s., należało uchylić zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

NTA na uzasadnienie tezy wyżej podanej przytoczył tylko jeden motyw, a mianowicie dykcję art. 114 u. o. s., polegającą na tem, że w tym przepisie zdefinjowanie przedmiotu opłaty nastąpiło zapomocą dwóch wyrażeń, z których pierwsze brzmi: „pisma, stwierdzające przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu“, drugie zaś (następujące bezpośrednio po pierwszem) zawiera w nawiasie objaśnienie pierwszego zapomocą wyrazów: „obligi, skrypty dłużne, rewersy“. NTA nie wyjaśnił jednak, dlaczego trzy terminy, wymienione w nawiasie, określają wyłącznie takie pisma, z których „nie wynika, że świadczenie ze strony osoby, przyjmującej nowy dług, jest równocześnie stypulowanem świadczeniem wzajemnem“

Według ustalonej judykatury NTA należy terminy techniczne, użyte w u. o. s., rozumieć w tem samem znaczeniu, jakie dane terminy mają w prawie prywatnem, chyba że u. o. s. zawiera definicję odmienną. Posługując się tą metodą i wychodząc z założenia, że art. 114, w którym (w przeciwieństwie np. do art. 52, 63 lub 84) nie zostały powołane żadne normy dzielnicowe, dostosowany jest do prawa prywatnego, które w czasie układania u. o. s. obowiązywało na całym obszarze Państwa, stwierdzam przedewszystkiem, że w kodeksie cywilnym francuskim nie zdołałem odnaleźć żadnego z trzech terminów, o których mowa (w skorowidzu wydania J. J. Litauera z 1929 r. żaden z tych terminów nie jest wymieniony); w szczególności w art. 1282—1284 terminologja jest inna. Wobec tego kodeks cywilny francuski nie może nam być pomocą w rozstrzygnięciu niniejszej kwestji. Inaczej ma się rzecz z kodeksami cywilnemi austrjackim i niemieckim, w których jest użyty termin „Schuldschein“. Kodeks austr. posługuje się tym terminem nietylko w §§ 985, 990, 991 i 1001, które dotyczą specjalnie pożyczki, ale stosuje ten termin w kilku paragrafach, które mają znaczenie ogólne, mianowicie w §§ 229, 663, 1379 i 1428; z treści powołanych czterech przepisów wynika oczywiście, że one dotyczą nietylko pożyczki, ale zobowiązań wszelkiego rodzaju. Tak samo ma się rzecz z kodeksem cywilnym niem., w którym termin „Schuldschein“ jest użyty dwa razy, a mianowicie w §§ 371 i 952, a dykcja tych paragrafów („ist über die Forderung ein Schuldschein ausgestellt worden...“; „das Eigentum an dem über eine Forderung ausgestellten Schuldschein...“) nie dopuszcza żadnej wątpliwości co do tezy, że powołane dwa paragrafy dotyczą zobowiązań wszelkiego rodzaju. Prawo cywilne rosyjskie (Tom X część I Zb. praw) posługuje się w niniejszej dziedzinie różnemi terminami, przeciwstawiając jednak wyraźnie pewne terminy, oznaczające pismo, które stwierdza dług z pożyczki, terminom, określającym pismo, stwierdzające wogóle dług. Grupę pierwszą stanowią terminy: „objazatielstwo po zajmu“ oraz „zajomnoje pismo“ (art. 184, 909, 2033 i 2035). Grupę drugą stanowią wyrażenia: „dołgowoj akt“, „dołgowoje objazatielstwo“, „dołgowaja rospiska“. Szczególnie wyraźny jest art. 184, który zaczyna się od wyrazów: „Po zajomnym pismam i wobszcze wsiakim dołgowym aktam“. Wyrok zaś Cywilnego Departamentu Kasacyjnego Senatu Nr. 130 z r. 1901 (Tjutrumow, Zakony grażdanskije, wyd. 5 z 1915 r. t. II str. 1505 oraz Rymowicz-Święcicki, Prawo cywilne ziem wschodnich, t. II str. 29) zawiera tezę następującą: „Wszelkiego rodzaju dokument, niezależnie od jego formy zewnętrznej (list, rachunek, rejestr, kwit, zaświadczenie, świadectwo i t. p.), o ile mieści

przyznanie długu, stanowi zobowiązanie dłużne (dołgowoje objazatielstwo). Również art. 48 rosyjskiego zbioru ustaw o opłatach (Tom V Zb. praw) przeciwstawia termin „zajomnyja piśma“ terminowi „dołgowyja rospiski“. A zatem ze stanowiska terminologji prawa cywilnego, które obowiązywało w Polsce w czasie układania u. o. s., nic nie przemawia za zapatrywaniem NTA. (Kodeks zobowiązań nie może być pomocą, gdyż w art. 222 używa terminu „dokument, stwierdzający zobowiązanie“).

Jeżeli z zakresu terminologji prawniczej przejdziemy do językoznawstwa wogóle, to w „Słowniku języka polskiego“ Karłowicza, Kryńskiego i Niedźwieckiego znajdziemy wyjaśnienie, że „oblig“ jest to „świadectwo zaciągniętego długu“.

Co do ratio legis: Jest już ustalone, że u. o. s. (z wyjątkiem rozdz. 30 i 31) ma na celu opodatkowanie obrotu. W przypadku, którego dotyczy wyrok wyżej podany, jedna strona zobowiązała się do zapłacenia sumy pieniężnej wzamian za uzyskanie wyłącznego przedstawicielstwa na Polskę w zakresie sprzedaży pewnych rodzajów towarów. Skoro podlegają opłatom stemplowym: sprzedaż nieruchomości, sprzedaż ruchomości, dzierżawa, najem, umowa o świadczenie usług, to niepodobna zrozumieć, dlaczego nie ma być opodatkowany w postaci opłaty stemplowej zysk łatwy i tak często z etycznego punktu widzenia kwestjonowany, jakim jest odstępne za niewykonywanie czynności zarobkowych pewnego rodzaju przez kogoś, który je dotychczas wykonywał. Teza, ustalona przez NTA, jest więc sprzeczna z intencjami prawodawcy. Intencje te wynikają jednak nietylko z ogólnej struktury u. o. s., ale też z samego art. 114, a mianowicie z końcowego passusu ustępu pierwszego („o ile nie są wymienione w innych artykułach części drugiej niniejszej ustawy“). Podobnie jak kodeks zobowiązań, wzorem wszystkich swoich poprzedników, wymienia wprawdzie poszczególne rodzaje umów (art. 294—643), ale zarazem w postanowieniach ogólnych, zawartych w art. 1, 50, 52, a zwłaszcza 55, ustala zasadę swobody umów, uznaje prawo poszczególnych jednostek tworzenia typów umownych, nieopisanych w kodeksie szczegółowo (zawierania umów nienazwanych), tak też oczywiście u. o. s. nie mogła poprzestać na opodatkowaniu umów nazwanych, lecz musiała opodatkować w postaci opłaty procentowej, przewidzianej w art. 114, wszelkie wogóle dokumenty, stwierdzające zobowiązania, nie przewidziane w innych artykułach części drugiej. Czyniąc tak, autorowie u. o. s. nic nowego nie wynaleźli, lecz poszli za zdawna wypróbowanym przykładem swoich poprzedników. Ustawa stemplowa rosyjska w powołanym już wyżej art. 48 opodatkowuje opłatą procentową wszelkie wogóle „dołgowyja rospiski“. Podobnie załatwiła kwestję niniejszą austrjacka ustawa należytościowa (z 9 lutego 1850 Dz. u. p. Nr. 50 oraz z 13 grudnia 1862 Dz. u. p. Nr. 89), która w poz. tar. 101 („Urkunden“) w dziale I po nagłówku „Rechtsurkunden, welche eine Vermögensübertragung, eine Rechtsbefestigung, die Aufhebung von Rechten und Verbindlichkeiten in sich schliessen“ i po dalszym nagłówku w brzmieniu „A. wenn die Leistung u n d G e g e n l e i s t u n g oder eine aus beiden, das aufgehobene Recht, die aufgehobene Verbindlichkeit eine schätzbare Sache ist“, wymieniwszy pod lit. a) — m) przeróżne dokumenty, w szczególności też (pod lit. m) pożyczki („Darlehensverträge“), wieńczy ten długi katalog następującą normą generalną (pod lit. n): „Rechtsurkunden über a l l e a n d e r e n Rechtsgeschäfte — nach dem Werte Skala II“. Wreszcie ustawa pruska o podatku stemplowym (Zb. ust. pr. z 1909 r. str. 535) przewiduje w poz. tar. 58 opłatę procentową, której przedmiot określa słowami „Schuldverschreibungen a l l e r A r t“, a komentator tej ustawy Heinitz (Kommentar zum preussischen Stempelsteuergesetz, wyd. 3

z 1909 r. str. 596) wyjaśnia (powołując się na cytowane już wyżej paragrafy 371 i 952 kod. cyw. oraz na dykcję § 793, w ktorym jest użyty termin „Schuldverschreibung"), jak następuje: „Als Schuldverschreibung im weiteren Sinn ist jede Urkunde anzusehen, in welcher der Aussteller dem anderen eine Leistung verspricht".

Także więc metoda historyczna prowadzi do niewątpliwej konkluzji, że niema podstawy do ścieśniającej interpretacji użytego w art. 114 u. o. s. wyrażenia „pisma, stwierdzające przyjęcie nowego długu".

Achilles Rosenkranz

969.

OPŁATY STEMPLOWE.

Wpis rejestrowego zastawu rolniczego do rejestru zastawowego.

Przepis poz. 45 lit. B. a. austr. taryfy należytościowej (ustawa z 13 grudnia 1862 Dz. u. p. Nr. 89) dotyczy wpisów praw rzeczowych wyłącznie na nieruchomościach. (Teza).

Wyrok NTA z 6 grudnia 1934 l. rej. 2724/32 w sprawie Banku Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc. Oddział we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie należytości od wpisu rejestrowego zastawu rolniczego.

Urząd Skarbowy w Brzeżanach wymierzył Bankowi nakazem płatniczym z 22 maja 1931 od dozwolonego uchwałą Sądu Grodzkiego w Kozowej z 20 listopada 1929 l. cz. Zr. 1/29 w rejestrze zastawowym rolniczym wpisu prawa zastawu na rzecz Banku na zbożu, stanowiącem własność Stanisławy L., należytość według ½% stawki na zasadzie poz. tar. 45 B. a. ustawy z 13 grudnia 1862 Nr. 89 austr. Dz. u. p., przyczem za podstawę wymiaru przyjął kwotę pożyczki, dla której ustanowiono prawo zastawu. Odwołania, w którem Bank kwestjonował zasadność wymiaru, Izba Skarbowa II we Lwowie nie uwzględniła orzeczeniem z 9 października 1931 na podstawie §§ 1 i 68 p. 4 ustawy z 9 lutego 1850 austr. Dz. u. p. Nr. 50 i poz. tar. 45 B. a. ustawy z 13 grudnia 1862 austr. Dz. u. p. Nr. 89.

W skardze na powyższe orzeczenie Izby do NTA skarżący Bank zarzuca, że wymiarowi brak podstawy legalnej, ponieważ odnośny przepis taryfy, na którym oparto wymiar, nie może być stosowany do wpisów rejestrowego prawa zastawu.

NTA rozważył, co następuje:

Spór sprowadza się do zagadnienia, czy przepis poz. tar. 45 B. a.

ustawy z 13 grudnia 1862 austr. Dz. u. p. Nr. 89 ma zastosowanie do wpisów rejestrowego zastawu rolniczego, wprowadzonego rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 360 Dz. Ust. Powyższe zagadnienie należy rozstrzygnąć w sensie negatywnym.

Nie ulega bowiem wątpliwości, że przepisy, zawarte w poz. tar. 45 powołanej wyżej ustawy, dotyczą wpisów celem nabycia praw rzeczowych na nieruchomościach, natomiast nie odnoszą się one do wpisów celem nabycia praw na ruchomościach. Skoro tedy przedmiotem rejestrowego zastawu rolniczego mogą być w myśl art. 4 ust. 1 pow. rozporządzenia wyłącznie produkty rolnictwa i przemysłu rolnego, o ile w myśl obowiązujących ustaw nie stanowią one nieruchomości (przynależności nieruchomości) z natury, ustawy lub przeznaczenia, to przepis, o którym wyżej jest mowa, nie może być stosowany do wpisów tegoż prawa zastawu.

Z powyższych powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za niezgodne z ustawą i orzekł jego uchylenie.

970.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od przyrostu wartości nieruchomości.

Art. 11 ustawy śląskiej z 14 kwietnia 1924 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 30/26 Dz. Ust. Śl. nie ogranicza prawa poboru podatku od przyrostu wartości nieruchomości do przypadków przejścia własności nieruchomości drogą umowy.

Wyrok NTA z 7 listopada 1934 l. rej. 3078/33 w sprawie sporno-administracyjnej Komunalnej Kasy Oszczędności m. Królewskiej Huty przeciw Gminie m. Katowic w przedmiocie podatku od przyrostu wartości nieruchomości.

Magistrat m. Katowic, opierając się na przepisach statutu miejskiego w przedmiocie poboru podatku od przyrostu wartości nieruchomości, wymierzył Komunalnej Kasie Oszczędności m. Królewskiej Huty podatek od przyrostu wartości nieruchomości, położonej przy ul. Granicznej 1 w Katowicach, w kwocie 4315 zł 28 gr.

Po bezskutecznym sprzeciwie wniosła Kasa Oszczędności skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Katowicach z wnioskiem o uwolnienie jej od tego podatku, uzasadniając skargę swą jak następuje:

W myśl art. 11 ustawy z 14 kwietnia 1924 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w brzmieniu rozporządzenia Wojewody Śląskiego z 8 lipca 1926 poz. 30 Dz. Ust. Śl. podstawą do wymiaru spornego podatku jest fakt zaistnienia umowy o przeniesienie własności nieruchomości. Sam zaś przyrost, jako taki, bez umowy o przeniesienie własności nieruchomości, nie stanowi podstawy do wymiaru podatku. W spornym wypadku niema żadnej umowy nabycia nieruchomości, gdyż nieruchomość powódka nabyła w drodze przymusowego przetargu, przeto też wymiar podatku jest niesłuszny.

Wyrokiem z 18 stycznia 1933 Wojewódzki Sąd Administracyjny skargę oddalił, zaznaczając w uzasadnieniu, że okoliczność, iż w nagłówku rozdz. 9 cyt. ustawy jest mowa o opłacie od umów o przeniesienie własności nieruchomości, nie powoduje, by podatek od przyrostu wartości nieruchomości mógł być pobierany tylko w razie istnienia umowy o przeniesienie własności nieruchomości. Nagłówek ten odnosi się bowiem tylko do ust. 2 art. 11 pow. ustawy, który dozwala gminom pobierania samoistnej opłaty od umów w przeciwstawieniu do dotychczasowych przepisów ustawy niemieckiej z 12 września 1919, w myśl których opłatę tę wymierzały i pobierały dla gmin urzędy skarbowe państwowe i to nie od umowy, lecz od faktu przeniesienia własności nieruchomości. Natomiast podatek od przyrostu wartości nieruchomości — wywodzi dalej wspomniany wyrok — opiera się na ustawie z 14 lutego 1911 i na art. 11 ust. 1 cyt. ustawy śląskiej, który to przepis głosi, że podatek od przyrostu wartości nie może przekraczać 10% przyrostu wartości, obliczonej w złocie. Art. 11 ust. 1 śląskiej ustawy zmienia więc tylko przepis § 28 ustawy z 14 lutego 1911. W myśl zaś § 1 tej ustawy podatek od przyrostu wartości nieruchomości pobiera się nie od umów, lecz od przejścia własności nieruchomości, a więc także od przejścia własności przez przybicie targu w drodze przymusowej licytacji.

Rozpatrując zarzuty, podniesione w rewizji powoda na powyższy wyrok, NTA rozważył, co następuje:

Art. 11 cytowanej już wielokrotnie ustawy śląskiej zamieszczony jest w rozdz. 9 tej ustawy, a rozdział ten nosi nagłówek: „Opłata od umów o przeniesienie własności nieruchomości". Artykuł ten zawiera jednak przepisy, odnoszące się do dwóch odrębnych rodzajów podatków względnie opłat komunalnych, w ust. 1 bowiem głosi, że podatki (opłaty) od przyrostu wartości nieruchomości, ustanowione na rzecz ciał samorządowych, nie mogą przekraczać 10% przyrostu wartości, obliczonej w złocie, a dopiero w ust. 2 upoważnia związki komunalne do wprowadzenia opłat komunalnych od

umów o przeniesienie własności nieruchomości. Nagłówek przeto rozdz. 9 pokrywa się tylko z treścią ust. 2 art. 11, podatek zaś od przyrostu wartości nieruchomości, o którym mówi ust. 1 tego artykułu, nie znajduje wyrazu w nagłówku tego rozdziału.

Z faktu tego powód wysnuwa wniosek, że ustawodawca, umieszczając przepisy o podatku od przyrostu wartości nieruchomości w rozdziale, zaopatrzonym w nagłówek, o którym wyżej mowa, chciał podstawą do wymiaru tego podatku uczynić umowę, a nie sam fakt przyrostu wartości, gdyż w przeciwnym wypadku byłby przepis o pobieraniu spornego podatku zamieścił w innym artykule lub byłby zaznaczył, że nagłówek ten nie odnosi się do ust. 1 art. 11.

Pismo rewizyjne zarzuca zatem, że motywy zaczepionego wyroku, iż nagłówek rozdz. 9 odnosi się tylko do ust. 2 art. 11, są dowolne i nie oparte na żadnym przepisie.

NTA nie podzielił tego zapatrywania:

Nagłówki, umieszczane częstokroć w ustawach obok liczb oznaczających rozdziały, działy, tytuły lub artykuły, same w sobie nie zawierają norm lub przepisów materjalno - prawnych, lecz wskazują jedynie na treść przepisów, w danym rozdziale itd. zamieszczonych, oraz mają ułatwiać orjentację w systematycznym podziale danej ustawy.

Jeżeli więc — jak w niniejszym wypadku — zachodzi pewna rozbieżność między nagłówkiem a treścią przepisu, pod nim zamieszczonego, to wykładnia woli ustawodawcy iść winna po linji brzmienia samego przepisu prawnego. Okoliczność więc, że przepis art. 11 ust. 1 zamieszczono w rozdziale pod nagłówkiem „Opłata od umów o przeniesienie własności nieruchomości", nie uprawnia sama w sobie do przyjęcia, że ustawodawca chciał ograniczyć prawo poboru podatku od przyrostu wartości nieruchomości do wypadków, gdy przejście własności danej nieruchomości nastąpiło na podstawie umowy. Gdyby bowiem ustawodawca miał taki zamiar, byłby temu dał wyraz w samym przepisie art. 11 ust. 1, tak jak to w następnym ustępie uczynił co do opłat od przeniesienia własności nieruchomości. Powoływanie się w tym związku na wyrok NTA z 22 września 1930 l. rej. 1409/28, jest nietrafne, gdyż — co już zresztą zaznaczył Sąd a quo — zawarta w tym wyroku interpretacja ustawy dotyczy wyłącznie art. 11 ust. 2 ustawy.

Wreszcie powód w piśmie rewizyjnem wywodzi, że Sąd a quo mylnie powołuje ustawę niemiecką z 14 lutego 1911 (Dz. Ust. Rz. str. 33), gdyż przepisy tej ustawy, jako sprzeczne z omawianym wyżej nagłówkiem art. 11 ust. 1 ustawy śląskiej o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, zostały uchylone jej artykułem 64.

I te wywody nie są trafne:

Jak to bowiem wynika z treści ust. 1 art. 11, nie wprowadza on nowych materjalno-prawnych podstaw dla wymiaru podatku od przyrostu wartości nieruchomości, lecz ogranicza jedynie wysokość ustanowionych podatków w stosunku do przyrostu wartości wyrażonej w złocie. Podstawą prawną dla poboru tego podatku pozostały zatem dotychczasowe przepisy, oczywiście ze zmianami wprowadzonemi cyt. ustępem 1 oraz ustępem 5 art. 11 (co do zwolnienia pewnych tranzakcyj od tego podatku).

Z tych powodów należało rewizję oddalić.

W orzeczeniu tem poruszona została zasadnicza kwestja o znaczeniu t. zw. elementu systematycznego przy interpretacji przepisów ustawowych i rozstrzygnięta w tym sensie, że w razie rozbieżności między nagłówkiem a treścią przepisu, pod nim zamieszczonego, należy oddawać przewagę „brzmieniu samego przepisu". Teza ta jest sformułowana zanadto ogólnikowo i przeto może dać powód do nieporozumień. Rzecz jest w tem, że normy prawne winny być stosowane wedle swego rzeczywistego, wewnętrznego sensu, t. j. zgodnie z prawdziwą myślą ustawodawcy, a nie podług swego brzmienia słownego. W celu zaś wykrycia sensu rzeczywistego normy niezbędne jest uwzględnienie wszystkich okoliczności, od których sens ten zależy, mianowicie: 1) więzi logicznej, istniejącej pomiędzy wykładaną normą a wszystkiemi innemi normami ustawodawstwa, 2) położenia tej normy w systemie prawa i 3) racji normy we wszystkich jej odmianach, jako racji prawnej, czyli wyrażonej w normie zasady prawnej, racji teleologicznej, czyli celu normy, racji historycznej, czyli źródła normy i jej stosunku do prawa poprzedniego, i racji psychologicznej, t. j. wszelkiego rodzaju motywów, które skłoniły ustawodawcę do wydania normy, np. zamiar nadania sankcji prawnej regułom wyznaniowym, zasadom etycznym, obyczajom obrotu i t. p. (Zob. moją rozprawę o wykładni prawa w „Palestrze" z r. 1933 Nr. 9 i 12). Położenie więc normy w systemie prawa obowiązującego, ujawniające się w pierwszym rzędzie z nagłówków, rozdziałów i działów ustaw, należy do środków wykrycia rzeczywistego sensu normy. Jest to zupełnie zrozumiałe, gdyż klasyfikacja norm dokonywana jest na podstawie wzajemnego ustosunkowania się logicznego norm, a więc umieszczenie normy pod tą lub inną rubryką wskazuje zakres przedmiotów, które reguluje norma, i granice jej działania. Np. art. 4 tomu X cz. 1 Zwodu Praw ros. stanowi, że „nie wolno wstępować w związek małżeński osobom, które mają więcej niż 80 lat". Przepis ten, podług swego brzmienia słownego, rozciąga się na wszystkich obywateli bez różnicy wyznania. Gdy zaś zwrócimy uwagę, że art. 4 umieszczony jest w rozdziale, zatytułowanym „małżeństwo między osobami wyznania prawosławnego", że w następnych rozdziałach, normujących zawarcie małżeństwa między osobami innych wyznań, podobnego przepisu niema i że oparty on jest na źródłach prawa kościelnego prawosławnego, musimy przyjść do wniosku, że art. 4 dotyczy tylko osób tego wyznania. Jak uwidocznia się z tego przykładu, nie można powiedzieć, że rozbieżność między nagłówkiem a brzmieniem przepisu zawsze winna być rozstrzygana na rzecz „brzmienia przepisu", gdyż moc obowiązującą ma nie brzmienie przepisu, nie jego sens literalny, lecz sens rzeczywisty, który zależy poczęści od miejsca, nadanego przepisowi w systemie prawa.

Pozatem wyrażenie „rozbieżność między nagłówkiem a treścią przepisu, pod nim umieszczonego", wogóle jest nieścisłe. Rozbieżności nie może być między niemi dlatego, że nagłówek jest tylko środkiem do poznania treści przepisu, a więc może być do osiągnięcia tego celu mniej lub więcej zdatny albo zupełnie bezużyteczny, lecz nie może treści normy przeczyć, bo sam nie jest normą. Zamiast „rozbieżności między nagłówkiem a normą" ściślej będzie mówić o kolizji między wynikiem wykładni normy zapomocą elementu systematycznego a rzeczywistym jej sensem, ustalonym zapomocą innych środków wykładni. W takich wypadkach, oczywista, pierwszeństwo musi być oddawane rzeczywistemu sensowi normy. A zatem tezę, wystawioną w rozpatrywanem orzeczeniu, należałoby sformułować w ten sposób: w razie kolizji między wynikami zastosowania różnych środków wykładni wynik, otrzymany z uwzględnieniem jedynie położenia normy w systemie prawa, winien ustąpić przed wynikiem wykładni zapomocą innych środków, wykrywającym jej rzeczywisty sens.

Prof. Dr. E. Waśkowski

971.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek inwestycyjny: Obciążenie przemysłu i handlu.

Przepis art. 21 ust. 2 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. podwyższa, jako przepis szczególny, górną granicę obciążenia podatkowego, zakreśloną w ogólnym przepisie art. 119 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 27 września 1934 l. rej. 65/32, 66/32 i 67/32 w sprawie firmy „Książnica - Atlas Zjednoczone Zakłady Kartograficzne i Wydawnicze T.N.S.W., Sp. Akc." we Lwowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku inwestycyjnego na r. 1931/32.

... Zarzut skarżącej o uchybieniu przepisowi art. 119 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. NTA uznał za chybiony. Sama skarżąca broni poglądu prawnego, że w skład podatku inwestycyjnego winny wchodzić, w jednakowej stawce, w s z y s t k i e ustawą o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych dopuszczone podatki samorządowe, prócz podatku od kopalń i podatku od spożycia, zużycia i produkcji. Otóż podatek od przemysłu i handlu jest takim podatkiem komunalnym, przewidzianym w art. 8. Przepis art. 119 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym ustala granice najwyższego dopuszczalnego obciążenia, o ile chodzi o ten podatek komunalny z art. 8. Natomiast art. 21

ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych wprowadza w ust. 2 wyraźny wyjątek na rzecz podatku, przeznaczonego na ściśle określone cele inwestycyjne, od zasady niedopuszczalności ponownego obciążenia źródeł, które są obciążone podatkami, wymienionemi w ustawie. Handel i przemysł, czyli przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe mogą być obciążone na rzecz samorządu terytorjalnego w sposób wskazany w art. 8 ustawy na bieżące potrzeby, ponadto zaś dopuszczalne jest wyjątkowe dodatkowe obciążenie tych źródeł w granicach ust. 2 art. 21 do wysokości 50% podatku komunalnego od przemysłu i handlu. Ten przepis, jako przepis szczególny, podwyższa zatem granicę górną obciążenia podatkowego, zakreśloną w ogólnym przepisie art. 119 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym, o 50%, a skarżąca nie twierdziła i nie twierdzi, by ta rozszerzona granica została in concreto przekroczona....

972.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Podobieństwo znaków. Pierwszeństwo.

Nie może być kwestjonowana ważność rejestracji znaku towarowego pewnego przedsiębiorstwa z tego powodu, że w czasie między datą zgłoszenia a datą rejestracji inne przedsiębiorstwo wprowadziło via facti znak taki sam w rozumieniu art. 181 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 1 grudnia 1934 l. rej. 2480/31 w sprawie firmy „Henryk Bloch" Handel win w Drohobyczu przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie unieważnienia rejestracji znaku towarowego.

Firma: Towarzystwo „Karmel" Sp. z ogr. odp. w Warszawie wystąpiła 24 kwietnia 1928 do Urzędu Patentowego — Wydział spraw spornych ze skargą o unieważnienie rejestracji znaku towarowego Nr. Rej. 14455, dokonanej 12 lutego 1927 na rzecz firmy „Henryk Bloch" w Drohobyczu dla oznaczania win gronowych. Znak ten, przedstawiający etykietę z rysunkiem ogrodu z budynkiem, wielbłądami, jeźdźcami oraz z jeleniem w kole, jest według zapodania strony skarżącej naśladownictwem znanego oddawna na ziemiach polskich znaku winnic Rotschilda pod firmą „Société Cooperative vigneronne des grandes caves Richon le Zion & Zicron Jacob"

(w skróceniu zwana poniżej firmą „Richon") w Palestynie, z tą tylko różnicą, że w miejsce pięciokątnej tarczy z gwiazdą firma Bloch umieściła rysunek jelenia w kole, a nadto opuściła rysunek medali i dwóch mężczyzn, niosących winne grono.

Orzeczeniem z 12 kwietnia 1929 Wydział spraw spornych unieważnił rejestrację znaku towarowego Nr. Rej. 14455, dokonaną na rzecz firmy „Bloch", a w uzasadnieniu zaznaczył, że uznał za zbyteczne rozpatrywanie kwestji, jakie stosunki zachodziły między stronami a winnicami Rothschilda, a ograniczył się do zbadania, czy istotnie znak sporny w chwili rejestracji, względnie już wcześniej znany był na ziemiach polskich jako znak przedsiębiorstwa palestyńskiego „Richon" dla oznaczenia win gronowych o nazwie „Karmel" i czy znak ten, gdyby go używała pozwana firma „Bloch", mógłby oczywiście wprowadzić odbiorców w błąd co do pochodzenia towaru. W tym względzie Wydział spraw spornych, powołując się na zasięgnięte opinje sfer fachowych, orzekł, że znak towarowy z rysunkiem palm, budynku z wieżą, gor, pola z krzewami i grupy wielbłądów znany był jeszcze w czasach przedwojennych na ziemiach polskich, szczególnie wśród szerokich mas ludności żydowskiej, jako znak towarowy firmy „Richon" w Palestynie dla oznaczenia win gronowych o nazwie „Karmel", dalej że znak sporny, będący poza nieistotnemi szczegółami kopją oryginalnego znaku przedstawicielstwa palestyńskiego, nie był i nie jest obecnie znany w Polsce jako znak pozwanej firmy, a gdyby był przez pozwaną używany, wywołałby niewątpliwie u odbiorców mniemanie, że nabywają wina z przedsiębiorstwa palestyńskiego. Z tych powodów — jak stwierdził Wydział spraw spornych — przeciwko rejestracji znaku spornego zachodziła już od początku przeszkoda z art. 110 p. 3 ustawy z 5 lutego 1924 (art. 177 lit. c rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust.), wobec czego w myśl art. 116 ustawy (art. 183 rozp.) należy prawo z rejestracji tego znaku uznać za nieważne. W orzeczeniu swem Wydział spraw spornych nadmienił m. i., że firma „Bloch", uzupełniając zgłoszenie spornego znaku, w piśmie z 12 czerwca 1926 wyjaśniła, że istotną częścią zgłoszonego znaku jest rysunek krajobrazu z wszelkiemi szczegółami, a wizerunek jelenia jest nieistotną częścią znaku.

Wskutek odwołania firmy „Bloch" Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego zarządził ponowną ankietę, a mianowicie wystosował do Izb Przemysłowo - Handlowych w Warszawie, Łodzi, Sosnowcu, Lublinie, Wilnie, Krakowie i Lwowie zapytanie, czy znak towarowy, zarejestrowany za Nr. rej. 14455, którego odbitki zostały Izbom przesłane, względnie znak taki sam w rozumieniu art. 181 roz-

porządzenia z 22 marca 1928 znany jest, względnie znany był w latach poprzednich, a w szczególności w pierwszej połowie 1927 r., jako znak jednej z firm palestyńskich, wytwarzających wina gronowe, a w razie twierdzącym — jako znak której z tych firm.

Opinje Izb były następujące:

Izba Przemysłowo-Handlowa we Lwowie oświadczyła, że znak sporny znany jest obecnie i znany był we wskazanym okresie czasu na rynkach tamtejszego okręgu jako znak towarowy, używany przez firmę „Karmel" w Warszawie dla oznaczania win gronowych, pochodzących z winnic palestyńskich Rotschilda w Richon le Zion; znak sporny różni się, zdaniem Izby, tak nieznacznie od znaku firmy „Karmel", że mimo pewnych odmian odbiorca towaru z łatwością przypuszczać może, że dany towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak ma w pamięci.

Izba Przemysłowo - Handlowa w Krakowie przytoczyła odpowiedzi 3 firm importujących wina z Palestyny; jedna z nich informuje, że nabywa od 1926 r. wino palestyńskie u firmy „Carmel" w Warszawie, a znak firmy „Henryk Bloch" przypomina w zupełności znak firmy „Carmel"; również zdaniem drugiego informatora znak firmy „Bloch" jest na pierwszy rzut oka podobny do etykiety, którą firma „Carmel" nalepia na sprzedawanych przez siebie winach w każdym razie już od 1927 r. Według zaś opinji trzeciej znak firmy „Bloch" przypomina wprawdzie swym układem etykietę firmy „Carmel", jednakże rzuca się w oko i zajmuje pokaźną część etykiety firmy „Bloch" znak ochronny z jeleniem w skoku, podczas gdy firma „Carmel" ma w swym znaku dwóch ludzi z kiścią winogron, co może mieć decydujące znaczenie dla odróżnienia obu etykiet; a uwzględniając nadto, że każda flaszka firmy „Carmel" zaopatrzona jest dodatkowo okrągłą nalepką, przedstawiającą żaglowiec na pełnem morzu, nie należałoby zdaniem trzeciego informatora w używaniu przez firmę „Bloch" spornego znaku dopatrywać się znamion nieuczciwej konkurencji.

Za uznaniem znaku spornego za taki sam co znak formy „Carmel" oświadczyły się Izby Przemysłowo-Handlowe w Wilnie, Lublinie i Sosnowcu; Izba Przemysłowo-Handlowa w Warszawie zakomunikowała, że sporny znak towarowy według przesłanego wzoru z różnicą rysunku w kole po lewej stronie, a mianowicie gwiazdą Dawida zamiast jelenia, znany był przed wojną i obecnie znany jest w okręgu Izby jako etykieta win palestyńskich „Carmel"; wreszcie Izba Przemysłowo-Handlowa w Łodzi oświadczyła, że podobny znak towarowy znany był w okręgu Izby w r. 1927 i w latach poprzed-

nich jako znak firmy palestyńskiej Société Cooperative vigneronne des grandes caves w Richon le Zion.

Orzeczeniem z 31 marca 1930 Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego zatwierdził decyzję pierwszej instancji, a w uzasadnieniu podniósł, że znak sporny znany jest w znacznej części Polski jako znak oryginalnych win palestyńskich, pochodzących z firmy „Richon“, a w pozostałej części Polski w każdym razie jako znak oryginalnych win importowanych z Palestyny, a nie win gronowych innego pochodzenia. Według wywodów Wydziału odwoławczego obojętna dla sprawy jest kwestja, czy między przedwojenną firmą „Société Carmel de Varsovie“ a firmą „Towarzystwo Karmel“ Sp. z ogr. odp. w Warszawie zachodzi jaki związek, czy przedwojenna firma „Carmel“ oraz Towarzystwo „Karmel“ oprócz win, pochodzących z firmy „Richon“, handlowały również winami, pochodzącemi z innych firm palestyńskich, wreszcie czy firmie „Richon“ przysługuje prawo do spornego znaku, albowiem spór niniejszy nie dotyczy praw prywatnych do znaku, lecz prowadzony jest w interesie publicznym ogółu konsumentów, których ochraniać się winno przed oczywistą możnością wprowadzenia w błąd znakiem spornym co do pochodzenia towaru. Z tych względów władza dochodzi do wniosku, że znak sporny nie może być przedmiotem wyłącznego prawa jednej firmy dla oznaczania win gronowych w ogólności, a nawet i wszystkich oryginalnych win palestyńskich, ponieważ mógłby wprowadzić w błąd co do pochodzenia towaru, o ileby odnośne wina nie pochodziły z winnic Richon le Zion.

Na orzeczenie Wydziału odwoławczego firma „Henryk Bloch“ wniosła do NTA skargę, w której wywodzi m. i., że według wyników dochodzeń urzędowych nie firma palestyńska „Richon“, jak to twierdziła firma „Towarzystwo Karmel“ Sp. z ogr. odp. w Warszawie w podaniu o unieważnienie rejestracji spornego znaku, lecz przedwojenna rosyjska firma „Société Carmel de Varsovie“ była właścicielką znaku podobnego do spornego, ale z dodatkiem godła dwóch mężczyzn, niosących winne grono; w treści dotyczącego świadectwa urzędowego niema wzmianki o firmie „Richon“.

Rozpatrując ten zarzut skargi, NTA rozważył, co następuje:

W myśl powołanego w zaskarżonem orzeczeniu art. 177 ust. 1 lit. c) rozporządzenia z 22 marca 1928 nie jest ważnem prawo z rejestracji znaku, który wprowadza w błąd lub oczywiście wprowadzić może w błąd odbiorców co do pochodzenia towaru lub jego rodzaju i jakości, albo odznaczeń i innych właściwości przedsiębiorstwa.

Zdaniem firmy „Towarzystwo Karmel“, która wniosła skargę o unieważnienie znaku Nr. 14455 firmy „Henryk Bloch“, sporny znak

wprowadza swojem podobieństwem odbiorców w błąd, jakoby pochodził z winnic Rotschilda w Richon le Zion, a to z powodu, że towar, pochodzący z tych winnic, zaopatrzony bywa znakiem, który w części krajobrazowej identyczny jest ze znakiem spornym. Otóż w odpowiedzi na ankietę Wydziału odwoławczego Urzędu Patentowego, udzielonej przez 7 Izb Przemysłowo-Handlowych, w okręgach których wina palestyńskie spożywane są powszechnie przez ludność żydowską, okazuje się, że 5 Izb (Lwów, Kraków, Wilno, Lublin i Sosnowiec) uznało podobieństwo znaku spornego do znaku, używanego przez firmę „Carmel“ względnie „Karmel“ dla sprzedawanych przez nią win — jużto wogóle (Kraków), jużto win palestyńskich bez wyszczególnienia producenta (Wilno, Lublin), już też wreszcie win palestyńskich z winnic Rothschilda w Richon le Zion (Lwów, Sosnowiec); Izba Warszawska dopatruje się częściowego podobieństwa znaku spornego do znaku, używanego w jej okręgu jako etykieta win palestyńskich „Carmel“, t. j. pochodzących z winnic na górze Carmel. Jedynie Izba Przemysłowo-Handlowa w Łodzi oświadczyła, że podobny do spornego znak znany był w jej okręgu jako znak firmy palestyńskiej „Société Cooperative vigneronne des grandes caves“ w Richon le Zion, a to w 1927 r. oraz poprzednio.

Tak więc odpowiedzi Izb Przemysłowo-Handlowych w przeważającej liczbie stwierdzają możność wprowadzenia w błąd odbiorców spornym znakiem z tego powodu, że towar pochodzi z firmy „Carmel“ względnie „Karmel“, sprzedającej wogóle wina palestyńskie. Ale pomijając już, że tylko jedna Izba Przemysłowo-Handlowa wskazała na podobieństwo spornego znaku do znaku pewnego konkretnego przedsiębiorstwa, produkującego wina palestyńskie, zauważyć należy, iż opinje Izb nie dają pewności, cy Izby te zdawały sobie sprawę z odrębnej osobowości prawnej byłej rosyjskiej firmy „Société Carmel de Varsovie“, a istniejącej od 25 kwietnia 1925 firmy „Towarzystwo Karmel“ Sp. z ogr. odp. w Warszawie. Tymczasem, o ile chodzi o pierwszą firmę, to znak ochronny, jaki na rzecz tej firmy był zarejestrowany w Rosji dla win przez nią sprzedawanych, nie może tu wchodzić pod uwagę, skoro według akt sprawy firma ta nie istnieje już od czasu wojny światowej. Co się zaś tyczy firmy „Towarzystwo Karmel“, która wniosła skargę o unieważnienie spornego znaku, a której celem według załączonego do akt odpisu z rejestru handlowego jest import z Palestyny wina i miodu i handel niemi w Polsce, to, jak już wyżej wspomniano, powstała ona dopiero w dniu 25 kwietnia 1925, a więc już po zgłoszeniu przez firmę „Henryk Bloch“ spornego znaku, co miało miejsce 3 marca 1925.

Wobec tego istotne znaczenie przeważnej części nadesłanych

Wydziałowi odwoławczemu opinij jako podstawy dla wydania orzeczenia musi być podane w wątpliwość. Wprawdzie władza pozwana w odpowiedzi na skargę zaznacza w kwestji pierwszeństwa znaku między firmą „Henryk Bloch" a „Towarzystwem Karmel", że należy tu zastosować postanowienie art. 174 i 199 rozporządzenia z 22 marca 1928 i odmówić prawa pierwszeństwa firmie „Henryk Bloch" ze względu na późniejszą datę dokonania rejestracji spornego znaku (12 lutego 1927), atoli NTA nie podziela tego zapatrywania władzy pozwanej, albowiem w ten sposób każde zgłoszenie rejestracji znaku mogłoby być udaremnione, gdyby wskutek dłuższego upływu czasu od zgłoszenia do jego przyjęcia inny przedsiębiorca wprowadził via facti w międzyczasie znak taki sam, jak zgłoszony. Ten to wzgląd musi być w braku specjalnego przepisu dla danej kwestji decydujący, by rozstrzygnąć kwestję pierwszeństwa w myśl art. 182 cyt. rozporządzenia.

Przeciwko identyfikowaniu znaku, używanego przez firmę „Towarzystwo Karmel" w Warszawie, ze znakiem firmy „Richon" występował zastępca firmy „Henryk Bloch" zarówno na rozprawie przed Wydziałem spraw spornych 28 listopada 1929, jak i na rozprawie przed Wydziałem odwoławczym 26 marca 1930, wywodząc m. i., że znakiem firmy „Richon" jest tylko rysunek dwóch mężczyzn, niosących winne grona, co stwierdzać ma zamieszczenie takiego znaku w złożonym do akt zeszycie czasopisma palestyńskiego z 1924 r. Otóż zaznaczyć należy, że rysunek dwóch mężczyzn, niosących winne grona, stanowi wprawdzie także część składową znaku, używanego przez firmę „Towarzystwo Karmel" w Warszawie, jednak — jak widoczne jest z całego przewodu przed Urzędem Patentowym — ta część znaku firmy „Towarzystwo Karmel" nie wchodzi wcale w rachubę w kwestji podobieństwa ze znakiem spornym firmy „Henryk Bloch".

O ile zatem władza pozwana stwierdziła w zaskarżonem orzeczeniu, że znak firmy „Henryk Bloch" znany jest powszechnie w znacznej części Polski jako znak oryginalnych win palestyńskich, pochodzących z winnic firmy „Richon", NTA uznał, że do tego stwierdzenia ustalony przez władzę stan faktyczny nie daje należytej podstawy.

O ile zaś władza pozwana orzekła nadto, że znak sporny znany jest w pozostałej części Polski w każdym razie jako znak oryginalnych win, importowanych z Palestyny wogóle, należy stwierdzić, że wskazywanie przez pewien znak jedynie na kraj, z którego pochodzi dany towar, nie może samo przez się stanowić przyczyny, dla której na zasadzie art. 110 p. 3 ustawy z 5 lutego 1924 względ-

nie art. 177 ust. 1 lit. c) rozporządzenia z 22 marca 1928 miałby być z powodu swego podobieństwa uznany sporny znak za nieważny.

Kierując się powyższemi rozważaniami, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako prawnie nieuzasadnione.

973.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Legitymacja do skargi.

Kierownik zakładu pracy nie ma legitymacji do skargi do NTA na orzeczenie władzy w przedmiocie nakazu, skierowanego doń przez inspektora pracy na zasadzie art. 23 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 lipca 1927 o inspekcji pracy poz. 590 Dz. Ust., gdyż nakaz taki obciąża właściciela zakładu pracy, a nie kierownika osobiście.

Wyrok NTA z 30 listopada 1934 l. rej. 5773/32 w sprawie Dr. Franciszka Rabczewskiego, kierownika miejskich zakładów sanitarnych w Warszawie, przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku wywieszenia regulaminu pracy i zaprowadzenia książeczek obrachunkowych dla robotników.

Nakazem z 22 marca 1932 inspektor pracy IV obwodu w Warszawie, opierając się na przepisach rozporządzeń Prezydenta Rzplitej z 14 lipca 1927 o inspekcji pracy poz. 590 Dz. Ust., z 16 marca 1928 o umowie o pracę robotników poz. 324 Dz. Ust. oraz Ministra Pracy i O. S. z 8 listopada 1928 poz. 847 Dz. Ust., polecił dr. Rabczewskiemu, jako odpowiedzialnemu zarządzającemu miejskich zakładów sanitarnych: 1) wywiesić w zakładach zatwierdzony przez inspektora pracy regulamin pracy, 2) wydać książeczki obrachunkowe robotnikom i 3) zaprowadzić książkę do uwag inspektora pracy. Od powyższego nakazu wniósł Dr. Rabczewski odwołanie do inspektora pracy I okręgu, który orzeczeniem z 6 maja 1932 odwołania nie uwzględnił i utrzymał w mocy przytoczony wyżej nakaz inspektora pracy IV obwodu, a Ministerstwo Pracy i O. S., do którego Dr. Rabczewski się odwołał od wymienionego orzeczenia okręgowego inspektora pracy, orzeczeniem z 31 maja 1932 odwołanie oddaliło.

Orzeczenie to zaskarżył Dr. Rabczewski do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący podnosi w skardze, że miejskie zakłady sanitarne, jako urząd komunalny, nie podlegają inspekcji pracy i że do za-

trudnionych w tych zakładach pracowników nie stosują się przepisy rozporządzenia o umowie o pracę robotników z 16 marca 1928. Z powyższego wynika, że skarżący występuje w obronie praw miejskich zakładów sanitarnych jako instytucji gminnej. Tymczasem z powołanego w skardze § 11 statutu organizacyjnego Magistratu m. st. Warszawy, zatwierdzonego uchwałą Magistratu z 27 stycznia 1925 Nr. 342, przedłożonego dodatkowo w odpisie przez skarżącego, oraz § 2 tego statutu wynika, że miejskie zakłady sanitarne wchodzą w skład Wydziału zdrowia publicznego Magistratu m. st. Warszawy narówni z innemi zakładami miejskiemi, wymienionemi w § 2 tegoż statutu, a zatem odrębnej osobowości prawnej nie posiadają, wobec czego obrona praw tych zakładów, w myśl art. 2, 11, 46 i 47 obowiązującego w chwili wniesienia skargi do NTA dekretu o samorządzie miejskim, należała do gminy względnie do Magistratu m. st. Warszawy, jako organu reprezentującego gminę. Wobec powyższego w myśl art. 9 ustawy o NTA, obowiązującej w czasie wniesienia niniejszej skargi (poz. 400/26 Dz. Ust.), Dr. Rabczewski byłby uprawniony do wniesienia tej skargi jedynie w tym wypadku, gdyby mógł się wykazać udzielonem mu w tym względzie specjalnem upoważnieniem Magistratu m. st. Warszawy, bądź też gdyby ze statutu lub przepisów ustawowych takie jego uprawnienie wynikało. Takiego upoważnienia wszakże ze strony gminy względnie Magistratu m. st. Warszawy Dr. Rabczewski w danym wypadku nie przedstawił, a z powołanych wyżej przepisów statutu organizacyjnego i dekretu o samorządzie miejskim uprawnienia te również nie wypływają. Wobec tego NTA uznał, że Dr. Rabczewski nie posiadał legitymacji do wniesienia powyższej skargi do NTA.

Tego stanu rzeczy nie zmienia podniesiona dodatkowo przez skarżącego okoliczność, że zatwierdzony zaskarżonem orzeczeniem nakaz obwodowego inspektora pracy został skierowany do skarżącego, jako kierownika wyżej wymienionych zakładów, gdyż samo skierowanie takiego nakazu do kierownika nie upoważnia go jeszcze do występowania w obronie praw i interesów właściciela tego zakładu, a w szczególności do wniesienia skargi do NTA. O ile zaś skarżący dopatruje się w fakcie doręczenia mu powyższego nakazu obciążenia go osobiście obowiązkiem wykonania tego nakazu, to zapatrywanie to jest nietrafne. Z postanowienia bowiem art. 23 ust. 1 rozporządzenia o inspekcji pracy z 14 lipca 1927, że zarządzenie inspektora pracy celem usunięcia stwierdzonych w zakładzie uchybień, ma być wydane „w postaci nakazu na piśmie, skierowanego do kierownika zakładu“, wcale nie wynika, żeby wykonanie takiego zarządzenia względnie nakazu obciążało osobiście kierownika, a nie

właściciela zakładu, gdyż w przeciwnym wypadku w razie zmiany osoby kierownika zakładu doręczony poprzedniemu kierownikowi nakaz stałby się niewykonalny. Wskazuje na to również art. 25 pow. rozporządzenia, mówiąc o odwołaniu się przedsiębiorcy od nakazu inspektora pracy, „wymagającego zmiany urządzeń technicznych lub sposobów produkcji", a do którego to nakazu ma zastosowanie, w braku odmiennego przepisu, niewątpliwie art. 23 ust. 1 rozporządzenia. Pozatem i z treści omawianego nakazu nie wynika, by wykonaniem zawartych w nim zarządzeń obciążono skarżącego osobiście, gdyż nakaz ten został skierowany do skarżącego nie osobiście, lecz wyłącznie jako do kierownika miejskich zakładów sanitarnych, co zostało wyraźnie w nakazie zaznaczone, a ogólnikowe zagrożenie w nakazie „winnym niewykonania nakazu" postanowieniem art. 29 pow. rozporządzenia o inspekcji pracy nie daje także podstawy do wnioskowania, że względem skarżącego zastosowano już rygor osobistej odpowiedzialności za niewykonanie tego nakazu.

Jeżeli jednak mimo to skarżący twierdzi, iż skargę niniejszą wniósł w obronie swoich praw podmiotowych, to powinien był wykazać, jakie mianowicie jego prawa podmiotowe w danym wypadku zostały naruszone. Tego zaś skarżący w skardze do NTA wcale nie wywiódł.

Kierując się powyższemi rozważaniami, NTA oddalił skargę dla braku po stronie skarżącego legitymacji do jej wniesienia.

Nasuwają się poważne wątpliwości co do słuszności stanowiska, zajętego przez NTA w powyższem orzeczeniu.

Legitymację do skargi ma wedle art. 49 rozporządzenia o NTA (art. 9 ustawy o NTA z 3 sierpnia 1922) „każdy, kto twierdzi, że naruszono jego prawa lub że go obciążono obowiązkiem bez podstawy prawnej". Istnienie podmiotowego prawa, rzekomo naruszonego, względnie obciążenie obowiązkiem, rzekomo nieuzasadnionym prawnie, jest zatem warunkiem tej legitymacji; o istnieniu warunku tego decyduje materjalne prawo; kogo ono uznaje w stosunku do władzy administracyjnej za możliwy podmiot praw lub obowiązków, komu w pewnych warunkach przyznaje uprawnienia podmiotowe lub kogo w pewnym kierunku poddaje zwierzchnictwu, rozkazodawstwu, tej władzy — ten, w razie twierdzonego przekroczenia przez władzę granic prawa względnie obowiązku, będzie mógł żalić się do NTA.

Podkreślić należy, ze chodzić tu może wyłącznie o przepisy materjalnego prawa publicznego, a nie prywatnego. Prawo publiczne bowiem, ze swojego publicznego, administracyjnego, punktu widzenia i dla swoich, publicznych, celów może określać inaczej zakres osób uprawnionych czy zobowiązanych, aniżeli czyni to prawo cywilne ze stanowiska uprawnień i interesów jednostki, i może przyznawać samoistny charakter uprawnionego lub zobowiązanego osobie, którą prawo cywilne uważa jedynie za reprezentanta innej osoby.

Tak właśnie ma się rzecz często tam, gdzie chodzi o zakłady, instytucje,

przedsiębiorstwa i t. p., na które prawo w interesie publicznym (administracyjnym, skarbowym) nakłada pewne specjalne obowiązki. Dla należytego zabezpieczenia tych obowiązków prawo wymaga niejednokrotnie, zwłaszcza gdy chodzi o zakłady i przedsiębiorstwa należące do osób prawnych lub zespołów osób fizycznych, ustanowienia i podania do wiadomości (czasem nawet do zatwierdzenia) władzy, kierownika, osobiście zobowiązanego do przestrzegania przepisów publicznych, o których zabezpieczenie chodzi, i osobiście za ich nieprzestrzeganie odpowiedzialnego. Tak np. niektóre przepisy prasowe wymagają ustanowienia odpowiedzialnego zarządcy dla zakładów drukarskich i t. p., rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 382 Dz. Ust. o zakładach leczniczych nakazuje (art. 20, 51, 58, 68) ustanowienie dla każdego leczniczego zakładu odpowiedzialnego kierownika, prawo górnicze z 29 listopada 1930 poz. 654 Dz. Ust. przepisuje ustanowienie kierownika (technicznego) dla każdego zakładu górniczego (art. 123, 137), żąda takiego kierownika ustawa z 10 czerwca 1924 poz. 585 Dz. Ust. o społecznem pośrednictwie pracy, niektóre ustawy z dziedziny monopoli i podatków pośrednich i t. d. Oczywiście jest rzeczą interpretacji każdego takiego przepisu, czy przewidziany w nim kierownik uważany jest, także w zakresie obowiązków publicznych i w stosunku do władzy administracyjnej, jedynie za pełnomocnika właściciela czy przedsiębiorcy, czy też, i o ile, prawo uważa go za samoistnie zobowiązanego i odpowiedzialnego; narazie wystarczy stwierdzić, że ta ostatnia koncepcja nie jest obca przepisom administracyjnym.

Kierownika takiego przewiduje także obowiązujące prawo pracy; w szczególności żąda art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 poz. 324 Dz. Ust. o umowie o pracę robotników, dla każdego zakładu pracy, którym nie kieruje sam pracodawca (a zatem także dla każdego zakładu pracy, należącego do osób prawnych) ustanowienia kierownika i podania jego nazwiska do wiadomości inspektora pracy. Kierownik ten (o którym wspominają i inne ustawy z zakresu ochrony pracy, p. np. art. 10 i 14 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 sierpnia 1927 poz. 676 Dz. Ust. o zapobieganiu chorobom zawodowym i ich zwalczaniu) odpowiada za przestrzeganie przepisów ustawy, m. i. przepisów o prowadzeniu ksiąg kontrolnych np. księgi do uwag inspektora pracy (art. 24 ust. 1 rozporządzenia i § 2 rozporządzenia z 8 listopada 1928 poz. 847 Dz. Ust.), przepisów o książeczkach obrachunkowych (art. 25) i o regulaminie pracy (art. 48), — a za ich naruszenie ulega, i to w zasadzie tylko on, przewidzianym karom (art. 61 i 63): odpowiedzialność właściciela ograniczona jest do przypadku, gdy o naruszeniu wiedział, względnie gdy zaniedbał staranności przy wyborze kierownika. O ile na tle tych postanowień rozporządzenia z 16 marca 1928 mogłyby jeszcze nasuwać się wątpliwości, czy w dziedzinie publicznych obowiązków kierownik występuje samodzielnie, czy tylko jako reprezentant właściciela, to wątpliwości te upadają wobec rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 lipca 1927 poz. 590 Dz. Ust. o inspekcji pracy. Postanawia ono w ust. 1 art. 23, że zarządzenia inspektora pracy w przedmiocie usunięcia uchybień przepisom o ochronie pracy wydaje inspektor „w postaci nakazu na piśmie, skierowanego do kierownika zakładu"; jeśli zaś ten sam artykuł w dalszym ciągu mówi o możności zaskarżenia nakazów, to zdaje się nie ulegać wątpliwości, że ma na myśli przedewszystkiem zaskarżenie ich przez kierownika. Że rozporządzenie to traktuje w zasadzie kierownika jako stronę, a nie jedynie jako pełnomocnika strony, wynika także z tych postanowień rozporządzenia, które w stanowisku kierownika wobec władzy państwowej (inspektora pracy) wprowadzają pewne modyfikacje w miarę tego, czy stosunek służbowy kierownika (państwowego zakładu pracy) ma charakter publicz-

no-prawny, czy nie; (art. 21 ust. ost., art. 23 ust. 3, art. 24 ust. 2, art. 27); tak np. wydanie nakazu z art. 23 dopuszczalne jest tylko w stosunku do kierownika, którego stosunek służbowy nie ma charakteru publiczno-prawnego; inaczej miejsce nakazu zastępuje wniosek z art. 23 ust. 3 ze skutkami z art. 27. Jasnem jest, że założeniem takiego odróżnienia jest poddanie kierownika jako takiego, osobiście, jurysdykcji i rozkazodawstwu władzy państwowej, a nietylko jako przedstawiciela przedsiębiorcy. W jednym tylko względzie traktuje rozporządzenie z 14 lipca 1927 poz. 590 Dz. Ust. kierownika rzeczywiście tylko jako przedstawiciela właściciela, a to o ile chodzi o nakazy, wymagające zmiany urządzeń technicznych lub sposobów produkcji, dla ktorych art. 14 ust. 5 przewiduje specjalny tryb postępowania, określony w art. 25 i 26; tylko też odnośnie do tych nakazów wspomina rozporządzenie o „odwołaniu się przedsiębiorcy" (art. 25) względnie „zakładu" (art. 26 ust. 1) i o powiadomieniu „zakładu" o zapadłej decyzji (art. 26 ust. 3).

Z tych rozważań dochodzę do wniosku, że na tle przepisów rozporządzeń Prezydenta Rzplitej z 14 lipca 1927 poz. 590 Dz. Ust. i z 16 marca 1928 poz. 324 Dz. Ust kierownik zakładu pracy jest w zakresie obowiązków, o które chodzi obecnie (księga uwag, książeczki obrachunkowe, regulamin pracy), sam, jako taki, a nietylko jako przedstawiciel właściciela, podmiotem obowiązków publicznych i stroną w postępowaniu administracyjnem, a w konsekwencji legitymowanym do skargi w razie nałożenia nań w tym zakresie obowiązku bez prawnej podstawy. Tak też traktowały w naszym przypadku kierownika zakładu władze administracyjne, które odwołanie jego rozpatrywały merytorycznie, a nie odrzuciły z braku legitymacji.

Braku tego dopatrzył się dopiero NTA — zd. m. niesłusznie — tylko dla tego, że do stanowiska kierownika, tak jak ono określone jest w postanowieniach prawa publicznego (takiem prawem są niewątpliwie także przepisy rozporządzenia z 16 marca 1928, traktujące o ochronie pracy i środkach tej ochrony), zastosował cywilistyczne kryterjum przedstawicielstwa; tem tylko tłumaczyć sobie można twierdzenie wyroku, iż skarżący występuje w obronie praw miejskich zakładów sanitarnych, a nie własnych; w rzeczywistości skarżący — aczkolwiek oparł swą obronę na tem, iż zakłady te rzekomo nie podlegają inspekcji pracy — bronił przed obciążeniem — niesłusznym jego zdaniem — obowiązkiem, nie tych zakładów, lecz siebie samego, bo na niego, a nie na zakłady, obowiązek ten włożono.

Nie sprzeciwia się w niczem tej konkluzji podniesiona w wyroku okoliczność, że w razie zmiany osoby kierownika zakładu doręczony poprzedniemu kierownikowi nakaz stałby się niewykonalny. Kwestja, kto w razie zmiany kierownika winien odpowiadać za wykonanie czy niewykonanie nakazów, czy nakazy te obowiązują każdego następcę w kierownictwie i t. p., jest kwestją odrębną; zresztą stanowisko NTA nie usunęłoby tego zagadnienia; wszak wyłoniłoby się ono także w razie zmiany osoby właściciela i już z tego powodu nie może wspierać tego stanowiska. Nie jest też przekonywujące powoływanie się wyroku na art. 25 rozporządzenia z 14 lipca 1927, który przyznaje prawo odwołania przedsiębiorcy gdyż — jak już zaznaczono — chodzi tu o przypadki wyjątkowej donosłości dla zakładu pracy i dlatego specjalnie przez ustawę unormowane.

Wkońcu uwaga natury formalnej.

Wedle ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust. NTA w razie odmówienia skarżącemu legitymacji oddalał skargę; pozostawiał ją bez rozpoznania (art. 14) jedynie wtedy, gdy brak legitymacji byl oczywisty. Odmiennie od tego przewiduje rozporządzenie z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. o NTA pozosta-

wienie skargi bez rozpoznania we wszystkich wypadkach odmowy skarżącemu legitymacji (art. 61 p. 5); zdawałoby się tedy, że i w naszym przypadku skarga powinna była pozostać bez rozpoznania, a nie ulec oddaleniu.

Stanisław Hillbricht

974.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Znaczenie judykatów NTA.

Wypowiedzenie przez NTA zapatrywania prawnego w pewnej sprawie nie skutkuje samo przez się nieważności sprzecznych z tem zapatrywaniem prawomocnych orzeczeń w podobnych sprawach. (Teza).

Wyrok NTA z 7 września 1934 l. rej. 8689/32 w sprawie Anastazji Klepek w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie inwalidzkiego zaopatrzenia wdowiego.

...Skarżąca zarzuca, że władza pozwana niesłusznie oddaliła jej odwołanie z powodu uprawomocnienia się orzeczenia z 23 lipca 1927, albowiem, zdaniem skarżącej, orzeczenie to stało się nieważne, ponieważ judykatura, w szczególności wyrok NTA l. rej. 3386/27, ustaliła niezgodność z ustawą przepisu § 126 rozp. wykon. do ustawy inwalidzkiej, na którym oparte było orzeczenie z 23 lipca 1927.

Twierdzenie skarżącej nie jest trafne. Wypowiedzenie bowiem przez NTA zapatrywania w danej sprawie nie skutkuje bynajmniej, jak tego chce skarżąca, nieważności sprzecznych z tem zapatrywaniem prawomocnych orzeczeń w podobnych sprawach. Ostateczne i prawomocne orzeczenie władzy nawet w wypadku, gdy posiada cechy nieważności, nie jest nieważne samo przez się, lecz tylko może być uznane za nieważne i uchylone przez władzę, jeżeli zachodzą warunki, wymienione w art. 101 rozporządzenia o post. admin. poz. 341/28 Dz. Ust. ...

Teza NTA jest oczywista i niewątpliwa. Wynika ona z konstrukcji skargi do Trybunału, która winna się opierać na naruszeniu przez władzę prawa podmiotowego strony. Rozporządzenie, jako norma ogólna, abstrakcyjna, prawa podmiotowego strony bezpośrednio pogwałcić nie może. Z tego powodu dopuszczalna jest wyłącznie skarga na akty administracyjne w ścisłem słowa znaczeniu, na przejawy woli władzy administracyjnej, regulujące konkretne stosunki prawne, na zarządzenia i orzeczenia. Natomiast we Francji np., gdzie legitymowany do wniesienia skargi do Rady Stanu jest ten, czyj interes osobisty został dotknięty.

może skarga zaatakować wprost rozporządzenie władzy i spowodować jego uchylenie. Ma to ten skutek, że wyrok jest erga omnes, władze nie mogą już opierać swych decyzyj na nieistniejącem rozporządzeniu, a sprawy karne, wytoczone z powodu przekroczenia postanowień rozporządzenia, ulegają umorzeniu.

U nas wprawdzie Trybunał może uznać rozporządzenie lub jego poszczególne przepisy za niezgodne z prawem, a więc za nieważne i na tej podstawie skasować opartą na nieważnem rozporządzeniu decyzję władzy, ale samego rozporządzenia uchylić nie może. W omawianym wyroku NTA wskazuje, że władza wyższa z tytułu nadzoru może uchylić, jako nieważną, decyzję na mocy art. 101 rozporządzenia o post. admin. NTA miał na myśli niewątpliwie p. b) art. 101, który mówi o decyzjach, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej. Władza nadzorcza miałaby zd. m. nietylko prawo, ale i obowiązek stwierdzić w tym wypadku, że decyzja od chwili wydania była bezwzględnie nieważna. Powstaje wszelako wątpliwość, czy uznanie nieważności rozporządzenia przez NTA pozbawia decyzję jakiejkolwiek podstawy prawnej. Skoro NTA nie może uchylić nieważnego rozporządzenia, rozporządzenie istnieje, istnieje więc i podstawa prawna. Rzecz inna, że na przyszłość władze obowiązane są zastosować się do poglądów prawnych, wypowiedzianych w wyroku NTA, przy rozstrzyganiu analogicznych spraw. Konsekwencją wyroku NTA powinno być również cofnięcie lub zmiana nieważnego rozporządzenia przez władze kompetentne.

Powyższa zasada uznawana jest przez władze naczelne. W pierwszym zeszycie OPA z r. 1932 przytoczone zostały okólniki z r. 1930 Prezesa Rady Ministrów, Ministra Spraw Wewn. i Ministra Skarbu do podwładnych urzędów, nakazujące im stosowanie zasad prawnych, ustalonych przez NTA, przy rozstrzyganiu spraw. Zasady prawne, ustalone przez zgromadzenie ogólne lub kolegjum zwiększone, wiążą nietylko komplet sądzący, zapewniając cenną jednolitość orzecznictwa, ale i władze administracyjne. Rolę NTA, jako autorytatywnego komentatora przepisów prawnych, podkreśla art. 12 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA („Zgromadzenie ogólne, na wniosek Prezesa Rady Ministrów lub pierwszego prezesa, wyjaśnia przepisy prawne, które budzą wątpliwość lub których stosowanie wywołało rozbieżność w orzecznictwie"). Urzędy administracyjne są obowiązane zapoznawać się z orzecznictwem Trybunału w sprawach, wchodzących w zakres ich kompetencji.

Jakie wszakże istnieją gwarancje stosowania się przez władze administracyjne do zapatrywań prawnych, wypowiedzianych przez NTA? Jedną gwarancją może być odpowiedzialność dyscyplinarna urzędników, którzy nie mogą się tłumaczyć nieznajomością zasad prawnych, ustalonych przez Trybunał, ponieważ mają nakazane zapoznawanie się z orzecznictwem. Pociągnięcie do odpowiedzialności dyscyplinarnej należy do władzy przełożonej. Drugą gwarancją mogłaby być odpowiedzialność przed sądem cywilnym za wyrządzoną szkodę, odpowiedzialność winnego urzędnika w b. dzielnicy rosyjskiej i austrjackiej, odpowiedzialność państwa w b. dzielnicy pruskiej. W b. dzielnicy pruskiej wszakże w myśl utrzymanego w mocy § 839 B. G. B. obowiązek wynagrodzenia szkody odpada, gdy poszkodowany rozmyślnie lub z niedbalstwa zaniecha zapobieżenia szkodzie przez założenie środka prawnego. Ale i na pozostałym obszarze Państwa (por. § 2 art. 158 kodeksu zobowiązań: „Jeżeli poszkodowany przyczynił się do wyrządzenia szkody, odszkodowanie ulega odpowiedniemu zmniejszeniu") poszkodowany mógł uniknąć szkody, wnosząc odwołanie do władzy wyższej i ew. skargę do NTA przeciwko decyzji, nie uwzględniającej ustalonej przez NTA zasady prawnej.

Autorytet zapatrywań prawnych NTA wobec administracji, jak to wykazują

dzieje sądownictwa administracyjnego w innych państwach, w których dłuższy czas działają te sądy, będzie wzrastał. Wszak we Francji nie na podstawie tekstów ogólnych ustaw administracyjnych, których tam brak, lecz na podstawie orzeczeń Rady Stanu sformułowały się podstawowe instytucje prawa administracyjnego, w zgodnej współpracy praktyki sądowej i nauki. Ta twórcza rola Rady Stanu w dziedzinie prawa publicznego jest powszechnie uznawana i oceniana.

Bohdan Wasiutyński

975.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Dowód prawomocności orzeczenia, przedłożonego przez stronę.

W razie podania w wątpliwość przez stronę prawomocności ostatecznego orzeczenia, przedłożonego przez stronę przeciwną, obowiązek udowodnienia, że orzeczenie to zostało zaskarżone w drodze kasacji, ciąży na stronie, która prawomocność tegoż zakwestjonowała. (Teza).

Wyrok NTA z 16 listopada 1934 l. rej. 962/32 w sprawie Albrechta Radziwiłła w Nieświeżu przeciw Okręgowej Komisji Ziemskiej w Grodnie w przedmiocie uwłaszczenia Jana i Edwarda Ciecierskich na dzierżawionej ziemi.

. . . Skarżący twierdzi, że władza pozwana bezpodstawnie oparła się na orzeczeniu Nowogrodzkiego Zjazdu Powiatowego z 19 sierpnia 1907 oraz zatwierdzającem go orzeczeniu Mińskiego Urzędu Gubernjalnego z 26 maja 1909, które głoszą, że ojciec petentów Kajetan Ciecierski, pochodzący z b. „kantonistów", rozpoczął użytkowanie spornego gruntu przed r. 1864 oraz nie pozostawał w zależności pańszczyźnianej, albowiem dokumenty te nie mogą być uznane za dowód rozstrzygający, dopóki nie zostało stwierdzone, że orzeczenie Mińskiego Urzędu Gubernjalnego z 26 maja 1909 uprawomocniło się; udowodnienie zaś tego ciężyło na petentach Ciecierskich, gdyż włożenie obowiązku tego na skarżącego byłoby żądaniem udowodnienia okoliczności negatywnej.

Zarzut powyższy nie jest trafny. Przedewszystkiem należy zaznaczyć, że orzeczenie Mińskiego Urzędu Gubernjalnego z 26 maja 1909, jako orzeczenie II instancji, było ostateczne i podlegało zaskarżeniu jedynie w drodze kasacji do b. Senatu Rządzącego. Jeżeli więc skarżący podawał w wątpliwość prawomocność powyższego orzeczenia, to jego właśnie obowiązkiem było udowodnić, że orzeczenie to w terminie i trybem właściwym zostało zaskarżone, wkładanie zaś na Ciecierskich obowiązku udowodnienia, że orzeczenie Mińskiego Urzędu Gubernjalnego nie zostało w swoim czasie zaskarżone do Senatu, byłoby żądaniem udowodnienia przez nich okoliczności negatywnej, co właśnie, jak skarżący sam przyznaje, jest niedopuszczalne. . . .

976.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na wymianę toru kolejowego o szynach lekkich na tor o szynach cięższych.

1. Wymiana toru kolejowego o szynach lekkich na tor o szynach cięższych jest ulepszeniem źródła dochodu (art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.).

2. Doliczeniu do podstawy wymiaru ulega z powyższego tytułu jedynie nadwyżka ponad koszty wymiany toru spowodowane jego zużyciem, w granicach i pod warunkami ustalonemi w zasadzie prawnej Nr. 511 S Zbioru wyroków. (Tezy).

Wyrok NTA z 30 listopada 1934 l. rej. 10.326/31 w sprawie firmy: Towarzystwo Eksploatacji Kamieniołomów Sp. Akc. w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest kwalifikacja podatkowa wydatku na wymianę szyn kolejki, należącej do skarżącego Towarzystwa, mianowicie na szyny o cięższym profilu. Ministerstwo Skarbu — zgodnie ze stanowiskiem, zajętem przez władzę wymiarową — uznało, że jest to wydatek inwestycyjny, nie podlegający w myśl art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) potrąceniu z przychodów. Skarga zwalcza tę kwalifikację, określając wspomnianą wymianę jako konserwację toru kolejowego, a nadto zarzuca wadliwość postępowania z powodu przesłuchania rzeczoznawców przez władzę bez uprzedniego zawiadomienia o tem skarżącej i z powodu nieprzedstawienia rzeczoznawcom „szczegółowo stanu rzeczy".

NTA rozważył, co następuje:

I. Zaskarżone orzeczenie uzasadnia kwalifikację spornego wydatku jako inwestycyjnego tem, iż — jak widać z protokółu walnego zgromadzenia akcjonarjuszów — przez wymianę toru kolejki głównej na szyny o cięższym profilu osiągnięto zwiększenie chyżości przebiegu pociągów w porównaniu do stanu poprzedniego. Kryterjum, zastosowane tu przez władzę, z oparciem się na opinji dwóch rzeczoznawców, wskazanych przez Izbę Przemysłowo-Handlową w Krakowie, jest zasadniczo trafne. Zwiększenie chyżości przebiegu pociągów, a zatem zwiększenie wydajności linji kolejowej, musi być uznane za ulepszenie źródła dochodu w rozumieniu art. 8 p. 1 usta-

wy. Przytem również trafnie władza odrzuca zastrzeżenie, zawarte w opinji innych znawców, przedłożonej przez samą Spółkę w postępowaniu wymiarowem. Mianowicie znawcy ci, zajmując się pojęciem inwestycji w odniesieniu do torów kolejowych, zaznaczają, że ulepszeniem można nazwać tylko całkowitą wymianę, gdyż jeżeliby pozostawała choćby najkrótsza przestrzeń nawierzchni słabego typu, to ta pozostałaby miarodajną dla dopuszczalnego obciążenia na całej przestrzeni i chyżości na tym odcinku. Zastrzeżenie to nie da się pogodzić z przepisami ustawy o podatku dochodowym, które inaczej zakreślają granicę między potrącalnemi kosztami a wydatkami na powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu. Mianowicie, jak wynika już z samego sposobu użytego w art. 6 ustawy do określenia potrącalnych kosztów, a to jako kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów, — istota rzeczy polega na tem, by nie włączać do nich żadnych takich wydatków, których dane źródło dochodu nie wymagało do swego nie mniej niż przedtem sprawnego funkcjonowania i dawania przychodu, t. zn. do zapobieżenia jego pogorszeniu (wyroki NTA z 15 października 1930 l. rej. 3550/28 i z 25 listopada 1933 l. rej. 2346/33 [1]). Co wychodzi poza tę granicę, jest już ulepszeniem w rozumieniu art. 8 p. 1. Nie należy natomiast bynajmniej do istoty tego pojęcia, by skutki nowego urządzenia, jego wpływ na wydajność źródła dochodu, zaznaczyły się lub choćby były możliwe odrazu, ani by osiągnięcie tych skutków nie wymagało już żadnych dalszych nakładów. Zaskarżone orzeczenie zupełnie trafnie wskazuje na to, że w przeciwnym razie jeżeli np. wymiana toru odbywa się w ciągu kilku lat, całkowita wymiana byłaby inwestycją, a wydatki, poniesione na ten cel w poszczególnych latach, należałoby uważać za związane z konserwacją toru.

Z tego samego powodu nie mają dla rozstrzyganego zagadnienia znaczenia dalsze okoliczności, które skarga podnosi, mianowicie, że sama wymiana szyn nie może jeszcze spowodować powiększenia chyżości, lecz że do tego potrzebne są także odpowiednie parowozy i wózki, że sprawność kolejki zależna jest nietylko od chyżości, ale i od innych czynników, a między niemi od nośności wózków. Okoliczności te bowiem nie obalają faktu, że wymiana szyn typu lekkiego na cięższe wychodzi poza wspomniane wyżej granice potrącalnych kosztów utrzymania wydajności źródła dochodu na niezmienionym poziomie i należy do koniecznych warunków zwiększenia chyżości przebiegu i — jak o tem w jednej z opinij jest dalej mowa — zwiększenia obciążenia i że to jest jej sens gospodarczy. Ten skutek, t. j.

---

[1]) OPA 503/33.

stworzenie koniecznych warunków zwiększenia wydajności źródła dochodu, wymiana toru, o jakiej mowa, pociąga za sobą, choćby była tylko częścią większego programu inwestycyjnego, obejmującego także parowozy i wózki, lub choćby nawet inwestycje były robione nieekonomicznie, bez dostosowania do nich innych urządzeń wbrew postulatom technicznym i gospodarczym.

Należy tedy, zgodnie z powyższemi wywodami, uznać wymianę toru kolejowego o szynach lekkich na tor o szynach cięższych za ulepszenie źródła dochodu.

Zauważyć należy, iż z akt sprawy, w szczególności ze znajdującego się w nich odpisu protokółu walnego zgromadzenia skarżącej Spółki, wynika, iż Spółka sama ze stanowiska gospodarczego traktowała wymianę szyn jako inwestycję, wydatek na nią pokryła z funduszów, przeznaczonych na „cele inwestycyjne", i tej wymianie samej przypisywała uzyskane w okresie sprawozdawczym zwiększenie chyżości przebiegu, a łącznie z uzupełnieniem taboru — znaczne zwiększenie ilości pociągów i ich pojemności.

Ponieważ okoliczności faktyczne, których pominięciem przy przesłuchaniu rzeczoznawców skarga uzasadnia zarzut wadliwości postępowania, nie były wobec tezy dowodowej, jak również wobec zajętego wyżej przez NTA stanowiska, istotne, przeto zarzut ten należało uznać za nieuzasadniony.

II. Jednakowoż powyższa kwalifikacja dokonanej przez Spółkę wymiany toru jeszcze nie przesądza o zasadności doliczenia do dochodu całego wydatku. Spółka bowiem miała w przepisie art. 6 ust. 1 ustawy dostateczną podstawę do żądania, by za potrącalne uznano koszty wymiany toru spowodowane jego zużyciem, w granicach i pod warunkami ustalonemi w judykaturze NTA, dotyczącej wydatków na nowe urządzenia, potrzebne do zastąpienia urządzeń zużytych. W szczególności ma tu zastosowanie ustalona w wyroku z 7 grudnia 1931 l. rej. 6400/29 (Zbiór wyroków Nr. 511 S[1]) zasada prawna, iż takie wydatki nadają się z mocy art. 21 i 6 ustawy o podatku dochodowym do strącenia z przychodów przy wymiarze podatku dla osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, o tyle tylko, o ile przewyższają wartość względnie część wartości starego urządzenia, zamortyzowaną przez dokonane uprzednio prawidłowe odpisania na zużycie. Wobec obrony płatniczki w postępowaniu wymiarowem i w odwołaniu, powołującej się na zużycie torów, było obowiązkiem władzy ustalić — w miarę potrzeby po zażądaniu od płatniczki odnośnych danych i po zasięgnięciu opinji znaw-

---

[1]) Patrz także OPA 592/34.

ców — czy urządzenia, poddane wymianie względnie ulepszeniu, były amortyzowane, ewentualnie na jakich zasadach, i w jakim stopniu są już zamortyzowane. Mimo jednak, że w znajdującem się w aktach administracyjnych piśmie Ministerstwa Skarbu do Izby Skarbowej w Krakowie z 9 grudnia 1930 kwestja ta jest wspomniana, akta nie zawierają potrzebnych ustaleń w tym względzie. W tym kierunku tedy stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia. . . .

977.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki od długów: Obciążenie w księgach wierzycielskiego banku rachunku płatnika odsetkami.

Samo obciążenie w księgach wierzycielskiego banku rachunku płatnika odsetkami od długu nie może być uznane za wydatek faktycznie poniesiony w rozumieniu art. 10 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 23 kwietnia 1934 l. rej. 1594/30 w sprawie Witolda Broel-Platera w Dąbrowicy przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n/B. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

. . . O ile chodzi o kwestję włączenia do podstawy wymiaru procentów, które według twierdzenia skarżącego wypłacone zostały bankowi w Gdańsku, to zaskarżona decyzja odmowę wyłączenia tych odsetek z podstawy wymiaru uzasadnia tem, że przedstawiony przez skarżącego dowód nie świadczy o zapłaceniu wspomnianemu bankowi jakichkolwiek odsetek od pożyczonych kapitałów. Skarżący na dowód zapłaty w okresie operacyjnym omawianych odsetek przedstawił zaświadczenie banku, stwierdzające, że zgodnie z księgami tegoż banku został on w okresie od 1 lipca 1926 do 1 lipca 1927 obciążony tytułem odsetek oraz prowizji kwotą 14.012.54 dol. am.

Otóż spór w powyższej sprawie sprowadza się wyłącznie do kwestji, czy samo obciążenie w księgach wierzycielskiego banku rachunku skarżącego pewnemi kwotami z tytułu odsetek może być uznane za wydatek faktycznie poniesiony w rozumieniu art. 10 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym. Na pytanie to należy dać odpowiedź przeczącą. Sam bowiem fakt obciążenia rachunku osobowego w księgach banku wskazuje tylko na fakt zadłużenia danej osoby wobec banku, a o faktycznem poniesieniu wydatku mogłaby być mowa dopiero wte-

dy, gdyby przez takie obciążenie uległy zmniejszeniu pozostające w banku do dyspozycji danej osoby fundusze czyli gdyby się zmniejszyło jej saldo czynne. Skarżący ani nie twierdził, a tem mniej nie dowodził w postępowaniu administracyjnem, ani nawet w skardze nie twierdzi, że to ostatnie w rozpoznawanej sprawie miało miejsce. Wobec tego skargę należało uznać w tym względzie za nieuzasadnioną. . . .

Art. 10 ustawy o podatku dochodowym uznaje potrącalność odsetek od długów pod warunkiem faktycznej ich zapłaty w ciągu roku operacyjnego. Jeżeli podatnik jest kupcem, prowadzącym prawidłowe księgi handlowe, i oblicza swój dochód przy pomocy bilansu, to uwzględnia on przytem nietylko wydatki faktycznie wypłacone, ale i wydatki zaległe, t. j. należne za ubiegły rok operacyjny, ale jeszcze nie wypłacone. W bilansie wstawia on je jako dług, a w obliczeniu wyników jako stratę ubiegłego roku. Ze względu na zasady rachunkowości kupieckiej zachodzi więc tutaj odstępstwo od przepisu art. 10, dopuszczalne na podstawie § 34 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.): potrącenie wydatku (odsetek) następuje przed jego faktycznem uiszczeniem. Nie przedstawia to jednak niebezpieczeństwa dla Skarbu, albowiem późniejsze faktyczne uiszczenie może być prawidłowo wykazane tylko jako spłata długu, co jest wydatkiem niepotrącalnym według art. 8 p. 2, a nie jako uiszczenie odsetek. Powtórne potrącenie tych samych odsetek nie może więc prawidłowo przyjść do skutku.

Natomiast podatnicy, nie będący kupcami względnie nie prowadzący prawidłowych ksiąg handlowych i nie sporządzający bilansów, nie mogą powołać się na § 34 rozp. wykon. i nie mogą potrącać wydatków (odsetek) zaległych, lecz muszą udowodnić efektywną wypłatę, aby mieć tytuł do ich potrącenia z dochodu. Za efektywną wypłatę należy uważać także wyrównanie rachunkowe, t. j. obciążenie konta podatnika w księgach banku, o ile to konto po owem obciążeniu nie wykazuje salda biernego. Samo obciążenie konta podatnika należnemi bankowi odsetkami z tym skutkiem, że podatnik stał się przez to dłużnikiem banku, nie oznacza jeszcze wyrównania odsetek.

W danym wypadku podatnik nie był kupcem, prowadzącym prawidłowe księgi handlowe i sporządzającym bilanse. Na dowód zapłaty należnych bankowi odsetek przedłożył tylko zaświadczenie banku, że został obciążony odsetkami w kwocie 14.012.54 $. Niewiadomo, czy do tego zaświadczenia był dołączony wyciąg rachunku bieżącego, z któregoby było widoczne, czy to obciążenie miało pełne pokrycie przez uprzednie wpłaty i należności podatnika wobec banku, czy też nie. Jeżeli skarżący nie twierdził tego ani w postępowaniu administracyjnem ani w skardze do NTA, to widocznie owo zadłużenie rachunku bieżącego odsetkami nie miało pokrycia rachunkowego i powiększyło tylko jego saldo bierne na rzecz banku. A może skarżący nie orjentował się w sytuacji i sądził, że dowód zadłużenia odsetkami wystarcza za dowód ich zapłaty. Zaświadczenie bankowe powinno było potwierdzać, że owe odsetki, wpisane w ciężar rachunku bieżącego, zostały rzeczywiście zapłacone względnie pokryte rachunkowo. Takie zaświadczenie bankowe, potwierdzające jedynie fakt zadłużenia rachunku bieżącego odsetkami, byłoby wystarczające tylko dla kupca opodatkowanego według bilansu na podstawie § 34 rozp. wykon. Ale i wtedy tylko razem z wyciągiem rachunkowym banku, aby można stwierdzić związek gospodarczy długu względnie odsetek z działalnością zarobkową podatnika. Władza wymiarowa mogłaby wtedy sprawdzić,

czy obroty, wykazane w wyciągu bankowym, zgadzają się z księgami podatnika, co świadczyłoby o istnieniu owego związku.

Dodać należy wreszcie, że podatnik, któremu odmówiono potrącenia owych odsetek w r. 1928, mógł był potrącić je w następnym roku podatkowym po wykazaniu, że je później rzeczywiście zapłacił bankowi względnie pokrył rachunkowo. Wskutek tego nie jest zrozumiałe, poco właściwie podatnik prowadził ten proces przed NTA.

Tomasz Lulek

978.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z gospodarstw rolnych.

Norma, podana w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, obowiązuje jedynie przy ustalaniu dochodu z gospodarstw rolnych poniżej 15 ha użytkowego gruntu.

Wyrok NTA z 28 maja 1934 l. rej. 10.822/31 w sprawie Reinholda Wittego przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Skarga dopatruje się obrazy art. 15 ustawy o podatku dochodowym w tem, że przekroczono granicę stawki średniej dochodowości, gdyż przepis ten ogranicza dochód z 1 ha gruntu do 4 centnarów żyta dla gospodarstw o obszarze niewyżej 15 ha, położonych w odległości 5 km od miast z ludnością ponad 100.000 mieszkańców, a więc „a contrario" — do jego majątku, jako większego i położonego w większej znacznie odległości, winna być stosowana norma znacznie niższa....

Zarzut, dotyczący obrazy art. 15 ust. 2 ustawy, NTA uznać musiał za bezpodstawny. Skarżący wychodzi z błędnej interpretacji pow. przepisu ustawy. Treść tego przepisu jest wyraźna: „Przy obliczaniu ogólnego dochodu z gospodarstw rolnych p o n i ż e j 15 ha użytkowego gruntu, położonych i t. d...., przyjmuje się dochód w wysokości, nie przekraczającej wartości 4 centnarów metrycznych żyta z 1 ha gruntu..." Przepis ten określa wprawdzie granicę górną dochodu na 4 centnary z 1 ha gruntu, lecz jedynie dla gospodarstw mniejszych o obszarze p o n i ż e j 15 ha użytkowego gruntu. Interpretację skarżącego „a contrario" uznać musiał NTA za niezgodną nietylko z wyraźnem brzmieniem powołanego przepisu, lecz także z wyraźną wolą ustawodawcy. Norma 4 centnary żyta jako maksymalna granica dochodu obowiązuje jedynie przy ustalaniu dochodu

z gospodarstw rolnych o przestrzeni poniżej 15 ha użytkowego gruntu i to tylko, o ile odpowiadają one pozostałym warunkom, przewidzianym w tymże przepisie, a odnoszącym się do położenia poszczególnego gospodarstwa rolnego....

Pierwotna ustawa o podatku dochodowym z 16 lipca 1920 ani nowelizujące ją ustawy z 14 czerwca 1921 i z 4 kwietnia 1922 nie zawierały przepisu, stanowiącego obecnie ustęp 2 art. 15. Został on wprowadzony przez ustawę z 9 marca 1923, która dokonała gruntownej reorganizacji podatku dochodowego w kierunku obniżenia go dla mniej zamożnych płatników, a w szczególności dla mniejszej własności rolnej. Wniosek o uzupełnienie art. 15 ustępem drugim wyszedł z łona Stronnictwa Ludowego, reprezentującego interesy drobnych rolników. Jako lex specialis był zawsze rozumiany tak przez interpretatorów ustawy, jak też przez praktykę skarbową w tym sensie, że dotyczy płatników, których dochód pochodzi jedynie z gospodarstw rolnych, mających poniżej 15 ha użytkowego gruntu, a położonych w odległości powyżej 5 km. od granicy większego miasta. Dla takich gospodarstw nowela z 1923 r. wprowadziła mechaniczny i uproszczony sposób obliczenia dochodu podatkowego.

Rozumowanie, iż do majątku rolnego o większym obszarze niż 15 ha, a położonego w większej odległości od dużego miasta jak 5 km., powinno być przyjmowane obliczenie dochodu z 1 ha gruntu n i ż s z e od wartości 4 centnarów metrycznych żyta, nie może być wysnute z pojmowania „a contrario" ustępu 2 art. 15 ustawy, bo przepis ten wyraźnie stwarza ulgę podatkową tylko dla drobnej własności rolnej.

O ile de lege lata rozumienie ustępu 2 art. 15 ustawy o podatku dochodowym nie nastręcza wątpliwości, o tyle omawiany przepis nie wydaje się być zupełnie słusznym, sprzeciwia się bowiem jedynie prawidłowemu ustalaniu dochodów w sposób indywidualny. Jeżeli zaś z wielu ważnych względów nie jest możliwe przeprowadzanie ścisłych obliczeń dochodów, szczególnie z drobnych gospodarstw rolnych, i z konieczności należy się uciekać do mechanicznych sposobów ich obliczenia, to należałoby bardziej je sprecyzować niż to czyni ustęp 2 art. 15.

Prof. Bolesław Markowski

979.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z bezpłatnych użytkowań budynków.

Przepis art. 16 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) odnosi się także do innych bezpłatnych użytkowań niż przez samego właściciela lub członków jego rodziny. (Teza).

Wyrok NTA z 31 stycznia 1933 l. rej. 448/32 w sprawie Dr. Adama Żółtowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Skarżącemu doliczono do zeznanego dochodu z domu wartość użytkową mieszkania, oddanego przez niego bezpłatnie do używania Helenie B. Skarga zarzuca z tego powodu obrazę art. 16 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), który zaskarżone orzeczenie wymienia jako swą podstawę prawną.

Otóż według art. 16 ust. 2 za dochód z budynków, zajmowanych w całości lub w części przez samego właściciela lub członków jego rodziny, tudzież z wszelkich bezpłatnych użytkowań budynków, uważa się czystą wartość użytkowania. Skarga stoi na stanowisku, że przepis ten odnosi się tylko do takich „bezpłatnych użytkowań", z których korzysta sam właściciel albo członkowie jego rodziny. Ta interpretacja, której skarga bliżej nie uzasadnia, nie jest trafna. Powołany przepis przewiduje wyraźnie dwa oddzielne stany faktyczne, z których tylko pierwszy charakteryzuje się osobą zajmującą budynek. Odnoszenie wyrazów, użytych w pierwszej części zdania: „zajmowanych... przez samego właściciela..." także do bezpłatnych użytkowań, o których mowa w następującej części, nie znajduje podstawy w samem brzmieniu przepisu: drugie zdanie niczem nie wskazuje na związek określonego w niem stanu faktycznego z poprzednim, ani na jakiekolwiek podmiotowe ograniczenie tego stanu, przeciwnie używa określenia „wszelkie" bezpłatne użytkowania. To też za zgodny z ustawą uznać należy § 32 ust. 4 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.), który normę, ustanowioną w art. 16 ust. 2 ustawy, stosować każe także do budynków lub części budynków, „odstąpionych do używania bezpłatnie innym osobom" [1]).

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

980.

PODATEK DOCHODOWY.

Ustalenie dochodu osoby fizycznej na podstawie ksiąg handlowych.

Włączenie do podstawy wymiaru — przy wymiarze podatku osobie fizycznej na podstawie jej ksiąg handlowych — pewnych pozycyj tych ksiąg, nie będących zyskami bilansowemi, może nastąpić

---

[1]) Obecnie § 30 ust. 4 rozp. wykon. poz. 769/34 Dz. Ust.

tylko o tyle, o ile pozycje te są wyrazem uzyskanego przychodu podatkowego lub też dotyczą niepotrącalnych w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym wydatków.

Wyrok NTA z 28 stycznia 1933 l. rej. 5920/32 w sprawie Kazimierza Kaliszewskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem skargi jest doliczenie do dochodu skarżącego za r. 1928 kwoty 25.000 zł, figurującej w księgach skarżącego jako pożyczka, zaciągnięta u żony. Komisja Szacunkowa oparła wymiar na księgach skarżącego, doliczyła jednak pewne pozycje, m. i. sporną pożyczkę, a to z powodu braku udokumentowania tej ostatniej pozycji. Komisja Odwoławcza wymiar zatwierdziła, powołując się na art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym. Skarga zarzuca niewłaściwość tego doliczenia.

NTA rozważył, co następuje:

W niniejszym wypadku chodzi o opodatkowanie osoby fizycznej na zasadzie art. 17 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). Podstawą więc wymiaru jest różnica między sumą przychodu a sumą potrąceń, stosownie do zasad art. 6 ustawy. Skoro wymiar uskuteczniono na zasadzie ksiąg handlowych, włączenie do podstawy wymiaru pewnych pozycyj tych ksiąg, nie będących zyskami bilansowemi, byłoby uzasadnione tylko o tyle, o ile pozycje te są wyrazem uzyskanego przez podatnika przychodu podatkowego lub też dotyczą niepotrącalnych w myśl art. 6 wydatków. Wchodzą więc w grę rachunki wynikowe, a nie majątkowe, nie mające wpływu na wyniki bilansowe. Otóż suma pożyczki 25.000 zł wpisana została przez skarżącego na koncie „wierzyciele", a przez rachunki wynikowe ani przez rachunek strat i zysków nie przeszła. Fakt nieudowodnienia zaciągnięcia pożyczki mógłby więc za sobą pociągnąć jedynie różnicę w rozkładzie aktywów bilansu, przez pomniejszenie konta „wierzyciele", a powiększenie konta „kapitał" lub tym podobnego, nie może jednak wpłynąć na wysokość zysku, obliczanego na zasadzie art. 17 ustawy o podatku dochodowym.

Gdy więc władze wymiarowe, wychodząc z odmiennego zapatrywania prawnego, oparły się na fakcie nieudowodnienia umowy pożyczki oraz doliczyły tę kwotę jedynie z tego powodu do zysku bilansowego, uznał NTA, iż bez względu na zaoczność wymiaru stanowi to istotną wadliwość postępowania....

981.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na oprocentowanie funduszu emerytalnego pracowników przedsiębiorstwa. Wydatki, związane z konwersją długu obligacyjnego w celu obniżenia jego oprocentowania.

1. Okoliczność, iż fundusz emerytalny spółki akcyjnej, na którego oprocentowanie dokonywane są przez spółkę perjodyczne wpłaty, nie posiada odrębnej osobowości prawnej, nie wyklucza uznania tych wpłat za pozycje potrącalne.

2. Wydatki, związane z konwersją długu obligacyjnego w celu obniżenia jego oprocentowania, należą do wydatków potrącalnych, przyczem uznaniu ich za takie nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że wyniki ujawnią się także częściowo dopiero w latach następnych.

Wyrok NTA z 28 stycznia 1935 l. rej. 9498/32 w sprawie Spółki Akc. H. Cegielski w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstaw wymiaru dwu pozycyj wydatków, a mianowicie kwoty 9.409 zł 71 gr, zarachowanej jako oprocentowanie funduszu emerytalnego, oraz kwoty 16.000 zł, wydanej na koszty oszacowania nieruchomości w związku z konwersją pożyczki obligacyjnej.

Pierwsze doliczenie uzasadnia władza pozwana tem, iż oprocentowanie własnego kapitału nie może być uznane za wydatek potrącalny po myśli art. 8 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), drugie zaś tem, iż wydatek ten nie stanowi kosztów osiągnięcia dochodu w roku miarodajnym.

Skarga zwalcza zaskarżoną decyzję, podnosząc, że fundusz emerytalny nie stanowi wprawdzie odrębnej osoby prawnej, jest jednak w stosunku do skarżącej wierzycielem, wydatek zaś drugi miał na celu konwersję pożyczki obligacyjnej w sposób, umniejszający obciążenie dochodów Spółki odsetkami, wobec czego stanowi on koszt osiągnięcia dochodu.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca zarzucała w odwołaniu obrazę art. 10 ustawy o podatku dochodowym przez doliczenie odsetek, zaliczonych na dobro funduszu emerytalnego. Zaskarżona decyzja natomiast stanęła na stanowisku, iż odsetki te są doliczalne jako odsetki od własnego ka-

pitału. Istota zagadnienia leży jednak w czem innem. Jak bowiem niewątpliwą jest rzeczą, że odsetki na rzecz funduszu emerytalnego, nie posiadającego odrębnej osobowości, nie podpadają pod pojęcie „odsetek od długów" (art. 10 p. 1), tak samo jednak nie można świadczeń na rzecz osobno stworzonego funduszu emerytalnego, choćby nawet w postaci odsetek od tego funduszu, a priori, bez zbadania jego istoty i sposobu dysponowania nim zaliczać do procentów na rzecz funduszów własnych spółki (art. 8 p. 4). Ze swej istoty bowiem wpływy funduszu takiego są przeznaczone na świadczenia na rzecz pracowników spółki, a zatem wszelkie kwoty, przez spółkę do funduszu tego wpłacane, noszą również w zasadzie charakter świadczeń na rzecz pracowników z uwagi na ich pracę na rzecz spółki. Jeśli więc władza miała wątpliwości, czy w konkretnym wypadku wpłaty na ten fundusz miały charakter świadczeń na rzecz pracowników (por. wyrok NTA z 18 maja 1932 l. rej. 6896/29, Zbiór wyroków Nr. 571 S [1]), czy też zwiększenia funduszów własnych, pozostających w niczem nieograniczonej dyspozycji władz spółki — winna była przedewszystkiem tę kwestję faktyczną wyjaśnić. Dopiero wyczerpujące ustalenie stanu faktycznego umożliwi prawidłową ocenę prawną spornego wydatku.

W tym więc punkcie zachodzi potrzeba uzupełnienia postępowania.

O ile chodzi o drugą kwestję, to, jakkolwiek możnaby uznać za uzasadnione stanowisko władzy pozwanej, iż wydatek, wywołany konwersją długu obligacyjnego w celu obniżenia jego oprocentowania, nie jest związany z osiągnięciem dochodu w miarodajnym roku, to jednak stanowisko takie nie wyczerpuje zagadnienia. Wedle ustawy bowiem nietylko koszty osiągnięcia dochodu, ale też koszty jego zachowania i zabezpieczenia, stanowią wydatki potrącalne, wedle zaś judykatury NTA nie stanowi przeszkody do uznania takiego wydatku za potrącalny, jeśli efekt jego wyrazi się częściowo także dopiero w latach przyszłych, a nie w roku operacyjnym. Ponieważ zaś umniejszenie odsetek od długów stanowi niewątpliwie sposób powiększenia względnie zabezpieczenia dochodów, przeto winna była władza stwierdzić, czy sporny wydatek istotnie stoi w związku z umniejszeniem potrącalnych odsetek od długów. I w tym więc punkcie postępowanie wymaga uzupełnienia.

Z tych powodów uchylił NTA zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 1 rozporządzenia Prezydenta z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

---

[1]) OPA 1/32.

982.

PODATEK DOCHODOWY.

Fundusz odnowienia.

Wpłaty na „fundusz odnowienia“, dokonywane niezależnie od odpisań na zużycie, stanowią niepotrącalną rezerwę. (Teza).

Wyrok NTA z 31 stycznia 1935 l. rej. 11.316/32 w sprawie Łódzkiego Towarzystwa Elektrycznego Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Zgodnie z § 12a udzielonego skarżącemu Towarzystwu uprawnienia do wytwarzania, przetwarzania, przesyłania i rozdzielania energji elektrycznej w celu zawodowego jej zbytu na obszarze m. Łodzi, Towarzystwo przelało w roku operacyjnym 1930 do „funduszu odnowienia“ kwotę 218.824,13 zł. Kwotę tę władze wymiarowa i odwoławcza uznały za niepotrącalną rezerwę i doliczyły do zysków bilansowych. Skarga podnosi z tego powodu zarzut obrazy ustawy o podatku dochodowym.

Otóż § 12a wspomnianego uprawnienia rządowego przepisuje utworzenie funduszu odnowienia przez coroczne wpłaty w wysokości 2,5% od zysku brutto, t. j. wpływu brutto po potrąceniu wydatków eksploatacyjnych, do chwili osiągnięcia przez ten fundusz wysokości, równającej się 8,5% inwestowanego w elektrowni kapitału. Przeznaczenie funduszu określa postanowienie to w ten sposób, iż ma on służyć do wykonywania większych napraw oraz do umożliwienia odnowień maszyn i aparatów elektrowni w miarę ich stopniowego zużycia się i mniejszej zdatności. W świetle tego postanowienia doroczna wpłata na fundusz odnowienia przedstawia się ze stanowiska gospodarczego jako suma odłożona czyli rezerwa na przyszłe wydatki, mające na celu utrzymanie stanu i sprawności urządzeń na niezmienionym poziomie. Dla kwalifikacji podatkowej takiej rezerwy decydujące są przepisy art. 6 ust. 1 ustawy. Przepisy te uwzględniają zużywanie się budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza w tej formie, iż do potrącalnych kosztów zaliczają coroczne prawidłowe odpisanie na zużycie wymienionych przedmiotów majątkowych. Jeżeli tedy wpłata na fundusz odnowienia wyraża zużycie się tych przedmiotów, a zatem zmniejszenie się ich wartości, to wpłata taka musi być uznana za potrącalną. Innemi słowy, ażeby wpłaty na fundusz odnowienia były potrącalne, musi tworzenie tego funduszu być formą dokonywania odpisań na zużycie. W takim

przypadku fundusz odnowienia obok funkcji gromadzenia środków na wymianę przedmiotów zużytych spełnia funkcję prostowania wykazanej w bilansie wartości przedmiotów majątkowych, zmniejszonej na skutek zużycia. Inaczej ma się rzecz wtedy, gdy fundusz odnowienia jest tworzony niezależnie od odpisań na zużycie. Wtedy stanowi on właściwie pomnożenie majątku, rezerwę specjalną na zaspokojenie określonych przyszłych potrzeb, fundusz rezerwowy w rozumieniu art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym. Decyduje przytem oczywiście — w myśl stałej judykatury NTA — istota odłożeń, a nie nazwa funduszu, do którego się odkłada.

Rozpatrując pod tym kątem widzenia sporną pozycję, należało jej kwalifikację, dokonaną przez władzę, uznać za trafną. Jak to bowiem stwierdza zamknięcie rachunkowe i jak skarżące Towarzystwo samo wyjaśniało w przewodzie administracyjnym, amortyzuje ono na zasadzie art. 6 ustawy i § 16 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.) swoje maszyny i urządzenia, tak samo jak i budynki i inne przedmioty majątkowe, zupełnie niezależnie od wpłat na fundusz odnowienia.

Okoliczności, przytoczone w skardze, że wpłata na fundusz odnowienia jest nakazana przez uprawnienie rządowe i że fundusz ten po upływie uprawnienia winien być oddany wykupującemu, nie mają wpływu na kwalifikację spornej pozycji. Do istoty bowiem funduszu rezerwowego (art. 21 ust. 2 ustawy) bynajmniej nie należy, by tworzony był bez prawnego obowiązku. Postanowienia zaś o oddaniu po wygaśnięciu koncesji funduszu „jako przywiązanego do przedsiębiorstwa" wykupującemu nie zmieniają tego faktu, że właścicielem funduszu jest Towarzystwo i że wpłaty do funduszu stanowią pomnożenie majątku Towarzystwa.

Skargę należało zatem oddalić.

983.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia prokurentów i członków zarządu spółki akcyjnej — w przypadku nieuwidocznienia w rejestrze handlowym odwołania ich uprawnień.

1. Odwołanie prokury, choćby ono było wiadome władzy skarbowej, nie jest miarodajne dla oceny pobieranego wynagrodzenia pod kątem widzenia przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), póki nie nastąpi wykreślenie prokury z rejestru handlowego.

2. Zasadę tę należy analogicznie stosować do członków zarządu spółki akcyjnej.

Wyrok NTA z 12 grudnia 1934 l. rej. 5730/31 w sprawie firmy: Towarzystwo budowy maszyn i urządzeń sanitarnych „Drzewiecki i Jezierański" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstaw wymiaru podatku dochodowego na r. 1930 wynagrodzeń prokurentów i członka Zarządu skarżącej Spółki, którzy wedle twierdzeń Spółki już od 2 stycznia 1929 względnie od 22 czerwca 1929 utracili swe prawa zastępowania Spółki, którzy jednak aż do 22 marca 1930 figurowali w rejestrze handlowym.

Skarga zarzuca, iż fakt niewykreślenia uprawnień tych osób z rejestru w ciągu r. 1929, mimo ich wygaśnięcia w tym czasie, nie jest dostateczną podstawą do uznania wynagrodzeń przez nie pobranych za podpadające pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

NTA rozważył, co następuje:

Jak to NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 7 października 1931 l. rej. 2651/29 (Zbiór wyroków Nr. 484 S [1]) — fakt wpisania do rejestru handlowego prokury uzasadnia, bez względu na istotną treść pełnomocnictwa, przyjęcie, iż dana osoba jest upełnomocniona do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. W wyroku tym położył NTA główny nacisk na ujawnienie prokurentów w rejestrze handlowym, które to ujawnienie jest dostatecznym dowodem treści uprawnień prokurentów, uregulowanych przez dekret o rejestrze handlowym. Stanął zatem NTA na stanowisku, od tego czasu konsekwentnie utrzymanem, iż w stosunku do władz skarbowych stan rejestru handlowego ma znaczenie decydujące i władze te w oparciu o istniejące wpisy w rejestrze handlowym mają prawo oceniać stosowalność przepisu art. 21 ust. 3 ustawy do poszczególnych osób, występujących jako upełnomocnione do prowadzenia przedsiębiorstwa podatnika, bez względu na wewnętrzne stosunki faktyczne, zachodzące między temi osobami a reprezentowaną przez nie osobą prawną.

W tym stanie rzeczy nietylko ograniczenie praw prokurenta w stosunku wewnętrznym, ale nawet zupełne cofnięcie prokury nie może być wiążące dla władzy skarbowej, póki nie znalazło wyrazu

---

[1]) Patrz także OPA 323/33 i 736/34.

w rejestrze handlowym. Skoro bowiem z uwagi na sam fakt istnienia wpisu w rejestrze handlowym mogą dane osoby działać ważnie wobec osób trzecich w imieniu spółki, to tem samem podpadają one pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. Odwołanie zatem ich uprawnień — choćby ono było wiadome władzy skarbowej — nie może być uznane za miarodajne dla oceny pobieranego wynagrodzenia pod kątem widzenia zastosowania art. 21 ust. 3, póki nie nastąpi wykreślenie prokury z rejestru handlowego.

Oczywiście te same zasady tem bardziej muszą być uznane za obowiązujące w stosunku do członka zarządu spółki akcyjnej, którego uprawnienia zewnętrzne również oceniane być muszą wedle stanu rejestru handlowego, a nie wedle stosunków wewnętrznych spółki, w rejestrze nieujawnionych.

W tym stanie rzeczy NTA skargę oddalił, jako nieuzasadnioną.

Glosa Bronisława Hełczyńskiego — przy orzeczeniu bezpośrednio następującem.

984.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia członków zarządu: Stosunek do wysokości kapitału zakładowego.

Wpisana do rejestru handlowego podwyżka kapitału zakładowego jest skuteczna z punktu widzenia art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) od daty wpisu, względnie od daty, ustalonej w wymaganem ustawą postanowieniu władz nadzorczych, zatwierdzającem podwyżkę. (Teza).

Wyrok NTA z 17 października 1934 l. rej. 831/31 w sprawie firmy: Vacuum Oil Company Sp. Akc. w Czechowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

W postępowaniu wymiarowem i w odwołaniu skarżąca Spółka domagała się, by przy obliczaniu sumy wynagrodzeń, wolnej od opodatkowania w myśl art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust., za punkt wyjścia przyjęto kapitał zakładowy nie w wysokości, w jakiej on figuruje w zamknięciu za r. 1927, lecz w kwocie, do jakiej został podwyższony na mocy uchwały Walnego Zgromadzenia z 15 czerwca 1926 i postanowienia Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 31 grudnia 1928, ogłoszonego w Monitorze

Polskim z 20 lutego 1929, a to drogą przeniesienia z kapitału zapasowego Spółki kwoty zł 9.000.000 z ważnością od dnia 4 lutego 1926. Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 22 listopada 1930 nie uwzględniło tego żądania, uznając je za nieuzasadnione z tego powodu, iż Spółka do czasu rozstrzygnięcia odwołania nie poczyniła żadnych zmian w zatwierdzonem swego czasu zamknięciu rachunkowem, które jest jedynie miarodajne w myśl art. 21 ustawy dla celów wymiaru podatku dochodowego.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

NTA niejednokrotnie w swej judykaturze dał wyraz zapatrywaniu, że uchwała spółki akcyjnej lub spółki z ogr. odp. o podwyższeniu kapitału zakładowego nie uzasadnia jeszcze żądania, by procentową granicę wynagrodzeń, wolnych od opodatkowania w myśl przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, obliczano w stosunku do podwyższonego kapitału, lecz że w tym celu konieczne jest, by uchwała taka przebyła drogę prawem przepisaną dla uzyskania mocy prawnej. I tak np. w wyroku z 10 kwietnia 1933 l. rej. 1768/30 [1]) NTA orzekł i uzasadnił, iż podwyższenie kapitału zakładowego spółki z ogr. odp., uchwalone w ciągu okresu operacyjnego, a do końca okresu nie wpisane w rejestrze handlowym, nie ma wpływu na podstawę obliczenia nadwyżki wynagrodzeń ponad normy, przewidziane w art. 21 ust. 3. Tę samą myśl wyraża zdanie, zawarte w wyroku z 27 września 1933 l. rej. 5716/30, iż za kapitał zakładowy spółki akcyjnej należy uważać kapitał wpisany do rejestru, — lub w wyroku z 22 czerwca 1934 l. rej. 9458/30, iż decydujący jest w tej mierze stan rejestru handlowego w dacie zamknięcia roku bilansowego.

Powyższe stanowisko NTA nie przemawia w sprawie rozpoznawanej przeciw żądaniu skarżącej Spółki. Jakkolwiek bowiem zatwierdzenie podwyższenia kapitału akcyjnego i idący za niem wpis tegoż do rejestru handlowego nastąpiły niespornie po upływie roku 1927, decydującego dla wymiaru, mianowicie 31 grudnia 1928 (zatwierdzenie) i 20 kwietnia 1929 (wpis), jednak postanowienie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 31 grudnia 1928, którem podwyższenie kapitału zatwierdzono, cofa ważność tegoż do dnia 4 lutego 1926. Dzieje się to — jak stwierdza podany w tem postanowieniu nowy tekst § 5 statutu Spółki — w związku z nostryfikacją znajdującej się w Polsce masy majątkowej firmy zagranicznej. Temu terminowi ważności podwyższenia kapitału akcyjnego nie można

[1]) OPA 327/33.

odmówić znaczenia także, gdy chodzi o stosowanie przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym.

Zaskarżone orzeczenie podaje jako motyw odmowy, że Spółka nie zmieniła zatwierdzonego w swoim czasie zamknięcia rachunkowego, czyli że nie wprowadziła dodatkowo do zamknięcia za r. 1927 podwyższonego kapitału w miejsce dawnego. Ale ten motyw nie znajduje oparcia w postanowieniach art. 21 ustawy, na który władza się powołuje. Wprawdzie bowiem artykuł ten w ust. 1 uznaje za podstawę wymiaru tylko zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonem zamknięciu, tu jednak niema mowy o zmianie sumy zysków bilansowych, a sprostowanie zamknięcia, które zdaniem władzy było potrzebne, ograniczyłoby się do przeniesienia kwoty, o którą kapitał akcyjny został podwyższony, z pozycji „Rezerwa na powiększenie kapitału zakładowego" do pozycji „Kapitał zakładowy".

Z tych powodów NTA uznał, że zaskarżone orzeczenie nie jest zgodne z przepisem art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, i uchylił je.

Oba przytoczone wyroki zajmują się kwestją stosunku przepisów o rejestrze handlowym do przepisów art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. W szeregu poprzednich swych wyroków (częściowo zacytowanych powyżej) zajął NTA to zupełnie słuszne stanowisko, że dla oceny zarówno wysokości kapitału zakładowego, jak i przynależności do grona osób, „upełnomocnionych do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa", a więc obu momentów istotnych dla przewidzianego w art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym obowiązku podatkowego, miarodajny jest ten stan rzeczy, jaki okazuje się z rejestru handlowego we właściwym dla wymiaru podatku momencie. Stanowisko w zasadzie zupełnie słuszne, jak to miałem już sposobność podkreślić w glosie do wyroku z 22 marca 1934 l. rej. 9466/31 (OPA 736/34).

Było ono słuszne już za rządów dzielnicowych kodeksów zaborczych. Coprawda jedynie dekret o rejestrze handlowym z 1919 r. wypowiedział w art. 10 zasadę, że na jawność rejestrową może się powoływać nietylko kupiec wobec osób trzecich, ale i osoby trzecie w stosunku do kupca. Jednakowoż osoba trzecia, którejby udowodniono, iż skądinąd wiedziała o „danych, które winny były być zarejestrowane, a które do rejestru wciągnięte nie zostały", nie może się powoływać na stan widoczny z rejestru. Słowem, na rejestr mogą się w myśl dekretu o rejestrze handlowym powoływać tylko osoby, będące w dobrej wierze. Jakkolwiek kodeksy handlowe austrjacki i niemiecki nie zawierały podobnego przepisu, teorja i praktyka prawa austrjackiego i niemieckiego wydedukowały analogiczną tezę z ogólnych zasad prawnych (por. Chełmoński, Rejestr handlowy, str. 204—207). Nowy kodeks handlowy podniósł tę tezę do godności obowiązującej w całem państwie normy ustawowej, zarazem zaś sprecyzował ją w art. 24 zupełnie ściśle. Art. 24 § 1 stanowi, że wobec osób trzecich, działających w dobrej wierze, kupiec nie może zasłaniać się zarzutem, że dane, wpisane zgodnie z jego zgłoszeniem, nie są prawdziwe (przepis § 2 art. 24 jest dla obu omawianych przypadków bez znaczenia).

W świetle tej normy prawnej, która — jak wspomniałem — obowiązywa-

ła faktycznie także przed wejściem w życie nowego kodeksu handlowego, ocenić można i należy oba omawiane przypadki. Wprawdzie władza skarbowa nie jest „osobą trzecią“ w rozumieniu przepisów o rejestrze handlowym, ale z jednej strony może narówni z osobami prywatnemi powoływać się wobec kupca na skutki jawności rejestrowej, z drugiej zaś — jeżeli się na nie powołuje — może to czynić tylko pod warunkami, ustalonemi w przepisach o rejestrze handlowym dla „osób trzecich“. Takim warunkiem jest w szczególności jej „dobra wiara“, nie może się ona przeto powoływać na rejestr handlowy, o ile skądinąd miała wiadomość, że stan faktyczny odbiegał od stanu „rejestrowego“ na korzyść płatnika. Nie jest rzeczą istotną, czy stan faktyczny był w istocie odmienny od stanu, uwidocznionego w rejestrze, a tylko, czy władza wymiarowa o tem wiedziała. Czy i w jaki sposób płatnik może prowadzić przed władzą skarbową dowód, że rejestr nie odzwierciedla prawdziwego stanu rzeczy? Czy może on w szczególności prowadzić dowód, że członek zarządu lub prokurent nie był faktycznie „upełnomocniony do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa“? Wydaje mi się, że władza skarbowa nie jest obowiązana dopuścić płatnika do prowadzenia takiego dowodu, gdyż przeprowadzenie dowodu na fakt negatywny jest niewykonalne. Wykazanie, że wewnętrzna instrukcja ograniczała prawo zastępstwa przedstawiciela spółki, nie wystarcza, gdyż mógł on tę instrukcję nawet stale przekraczać, co nie miałoby wpływu na ważność zawartych przez niego czynności, ustawa bowiem wyraźnie stwierdza, że ograniczenie prawa zastępstwa członka zarządu czy też prokurenta nie ma skutków prawnych wobec osób trzecich (art. 61 § 3, 198 § 3, 369 § 3 k. h. z 1934 r. i analogiczne przepisy dzielnicowe). Wykazanie, że instrukcji takiej nigdy nie przekroczył, w sposób zupełnie i objektywnie bezsporny jest niemożliwe (mógł wszakże zawierać ustne, wiążące spółkę, umowy z przekroczeniem zakresu swej instrukcją określonej kompetencji). Pomijam już i tę okoliczność, że przy przyjęciu przeciwnej interpretacji obejście przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym byłoby tak łatwe, że przepis ten poprostu nigdy nie miałby zastosowania.

Jednakowoż władza skarbowa, nie będąc obowiązana do prowadzenia odpowiedniego postępowania dowodowego, może w indywidualnym przypadku nabrać przekonania, że stan faktyczny odbiegał od stanu, uwidocznionego w rejestrze, i jeżeli w aktach znajduje się dowód, że istotnie takie przekonanie powzięła, nie mogłaby się powoływać na wpis w rejestrze, nie działałaby bowiem wówczas „w dobrej wierze“, której żąda art. 24 § 1 k. h. W odniesieniu do kwestji rozmiaru uprawnień członka zarządu czy prokurenta przypadki takie nieczęsto zapewne będą zachodzić z uwagi na wskazaną wyżej trudność stworzenia takich objektywnych warunków, któreby mogły względnie musiały wzbudzić u władzy skarbowej takie przekonanie.

Inaczej przedstawia się sprawa cofnięcia prokury. Przypadki pozornego cofnięcia prokury w drodze wewnętrznego — rozmyślnie nie uwidacznianego w rejestrze zarządzenia — należą niewątpliwie do rzadkości. Jeżeli zatem fakt pozarejestrowego cofnięcia prokury był władzy skarbowej znany, a nie miała ona szczególnych powodów do przypuszczenia, że była to czynność pozorna i że pozbawiona prokury osoba faktycznie nadal w charakterze prokurenta działała, wydaje mi się, że nie należałoby stosować do takiego „prokurenta“ przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym.

Nieco inaczej jeszcze przedstawia się sprawa powiększenia kapitału zakładowego. Tu wpis nie ma charakteru deklaratywnego, lecz konstytutywny. W myśl art. 254 § 5 i art. 431 § 4 k. h. zmiana umowy spółki z ogr. odp. względ-

nie spółki akcyjnej nie ma skutków prawnych przed zarejestrowaniem. Analogiczne normy prawne obowiązywały i przed wejściem w życie kodeksu handlowego (por. Chełmoński op. cit. str. 214—215). A więc faktyczne podwyższenie kapitału zakładowego (które może być dokonane tylko na podstawie uprzedniej zmiany umowy względnie statutu) jest prawnie bez znaczenia do chwili zarejestrowania. Osoby trzecie, a więc i władza skarbowa, mogą uważać, że to podwyższenie jeszcze nie nastąpiło. Z gospodarczego punktu widzenia można krytykować także orzeczenie władzy skarbowej w płaszczyźnie art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, niewątpliwie bowiem przepis ten ma na oku uchwycenie stosunku wypłaconych wynagrodzeń do znajdującego się faktycznie w obrocie gospodarczym kapitału zakładowego przedsiębiorstwa, niemniej trudno zarzucić mu nielegalność, dodać zaś trzeba, że z reguły tylko od spółki zależy, by okres czasu między wpłaceniem podwyższonego kapitału zakładowego a zarejestrowaniem tej zmiany był możliwie krótki. Przypadek, objęty skargą l. rej. 831/31, miał charakter zupełnie wyjątkowy. Jest rzeczą niesporną, że masa majątkowa, o którą powiększono kapitał zakładowy, znajdowała się w majątku spółki już w dniu 4 lutego 1926, do którego to terminu postanowienie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu cofnęło ważność podwyższenia kapitału zakładowego. Można mieć wątpliwości co do kwestji, na jakiej podstawie prawnej postanowienie to cofnęło wstecz ważność podwyższenia kapitału zakładowego. Co najmniej jednak uznać należy, że jako wydane przez właściwą władzę stało się ono prawomocne, a jako takie rodzi skutki prawne w stosunkach między spółką a władzami administracyjnemi, choćby było pozbawione podstawy prawnej. W każdym zaś razie do podniesienia zarzutu jego nielegalności nie była powołana władza skarbowa. Jeżeli zaś nie była ona powołana do postawienia takiego zarzutu i zresztą go nie postawiła, należy uznać, że — co najmniej w stosunku do niej — podwyższenie kapitału zakładowego uzyskało skutki prawne od daty w postanowieniu ministerjalnem wskazanej.

Bronisław Hełczyński

985.

PODATEK DOCHODOWY.

Reasumcja uchwały komisji odwoławczej, niedoręczonej płatnikowi.

Komisja odwoławcza może swoje orzeczenie, nie doręczone jeszcze płatnikowi, zmienić choćby na jego niekorzyść [1]).

Wyrok NTA z 14 listopada 1934 l. rej. 8821/31 w sprawie Filipa Tuchmanna w Norymberdze przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

---

[1]) Por. wyrok NTA z 1 maja 1929 l. rej. 1623/27, Zbiór wyroków Nr. 93 S, w którym Trybunał orzekł, iż dopóki decyzja władzy wymiarowej podatku przemysłowego nie została w sposób prawidłowy podana do wiadomości strony, dopóty strona nie może wywodzić z niej żadnych uprawnień.

...Odwołanie skarżącego ... było przedmiotem obrad i uchwały Komisji Odwoławczej w dniu 22 października 1930. Komisja Odwoławcza wyłączyła wówczas sporną kwotę z podstaw wymiaru. Orzeczenie to jednak nie zostało rekurentowi doręczone; natomiast zostało odwołanie ponownie wzięte pod obrady Komisji Odwoławczej w dniu 26 czerwca 1931, która w tym dniu wydała orzeczenie, skarżącemu doręczone, którem odwołania co do wyłączenia wspomnianej kwoty nie uwzględniono....

Rozpatrując zarzuty skargi, uznał je NTA za chybione. W wyroku z 21 maja 1930 l. rej. 539/28 orzekł i uzasadnił NTA na tle przepisów art. 65 i 73 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), że nie jest dopuszczalne zreasumowanie na niekorzyść płatnika uchwały, podanej płatnikowi prawidłowo do wiadomości. Skoro jednak w rozpoznawanej sprawie bezspornie orzeczenie z 22 października 1930 wcale płatnikowi doręczone nie zostało, nie mogły dla niego z tego orzeczenia wyniknąć żadne prawa i nic nie stało na przeszkodzie zmianie tego orzeczenia choćby na niekorzyść płatnika....

986.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Koszty przesiedlenia.

Zwrot poniesionych kosztów przesiedlenia, zarządzonego przez służbodawcę w ramach istniejącego stosunku służbowego, nie stanowi wynagrodzenia w rozumieniu art. 20 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 2 listopada 1934 l. rej. 8245/31 w sprawie Banku Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Śląskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu — Wydział Skarbowy w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń służbowych.

...W wyroku z 20 marca 1934 l. rej. 8548/30 [1]) NTA orzekł i uzasadnił, iż kwoty, dorywczo i specjalnie wypłacane jako zwrot poniesionych kosztów podróży z okazji odbytych wyjazdów służbowych, zasadniczo nie stanowią wynagrodzenia z tytułu stosunku służbowego (art. 20 ustawy o podatku dochodowym), a tylko wtedy

---

[1]) OPA 869/34.

mogłyby być uważane za wynagrodzenia z tytułu stosunku służbowego, gdyby zostało stwierdzone, że zostały wypłacone mimo braku uzasadniających je wydatków lub w sumie przekraczającej rzeczywiste wydatki. Nieinaczej ma się rzecz w przypadku, gdy chodzi o zwrot kosztów przesiedlenia, poniesionych przez pracownika wskutek zarządzonej przez służbodawcę w ramach istniejącego stosunku służbowego zmiany miejsca pracy i w związku z tem zmiany miejsca zamieszkania. . . .

987.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót domów bankowych: Operacje papierami wartościowemi; zwyżka kursu posiadanych papierów wartościowych.

Zwyżka kursu papierów procentowych tudzież innych walorów giełdowych, posiadanych przez przedsiębiorstwa bankowe, nie jest wliczalna do podstawy wymiaru podatku przemysłowego od obrotu. (Teza).

Wyrok NTA z 30 stycznia 1935 l. rej. 9203/31 w sprawie Banku Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

...NTA uznał za słuszny zarzut skargi, dotyczący włączenia do podstawy wymiaru zysków z papierów wartościowych, wynikłych nie wskutek dokonanych operacyj, lecz wskutek różnic kursowych. Skarżący twierdzi, że w zyskach bilansowych mieszczą się zyski z dokonanych operacyj papierami wartościowemi i różnice kursowe, wynikłe jedynie wskutek podwyższenia się kursu giełdowego papierów wartościowych nabytych, lecz nie sprzedanych.

Na mocy art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym za obrót, podlegający opodatkowaniu, uważa się m. i. i zysk brutto z operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami zagranicznemi, tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowemi. W myśl zatem tego przepisu prawa zysk brutto będzie istniał dopiero wtedy, kiedy płatnik dokona operacji czy to walutami obcemi, czy to dewizami, czekami zagranicznemi i wszelkiego rodzaju papierami wartościowemi. Za operację atoli nie można uznać samego kupna, czy też nawet posiadania walorów. Przyrost zaś wartości papieru wartościowego wskutek podwyższenia się ceny giełdowej takiego papieru jest zwiększeniem ma-

jątku, ale nie zyskiem osiągniętym z operacji papierami, co wynika zresztą z samego pojęcia słowa operacja.

Jeżeli przeto władza pozwana wliczyła do podstaw obrotu zysk bilansowy, osiągnięty ze zwyżki kursu papierów procentowych, a niewynikły z operacyj dokonanych temi papierami, jak to wynika z wniosku Izby Skarbowej, to takie wliczenie NTA uznał za niezgodne z ustawą i uchylił z tego powodu zaskarżone orzeczenie.

988.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót cukrowni: Wartość wytłoków buraczanych, wydawanych plantatorom buraków[1]).

Wartość wytłoków buraczanych, wydawanych na podstawie istniejących umów plantatorom, dostarczającym cukrowniom buraków, stanowi — jako wartość produktu ubocznego przedsiębiorstwa przemysłowego „cukrowni" — podstawę opodatkowania w myśl art. 5 p. 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 2 maja 1934 l. rej. 1265/33 w sprawie firmy: Cukrownia Pelplin Sp. Akc. w Pelplinie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Cukrownia Pelplin zaskarżyła do NTA orzeczenie Ministra Skarbu z 15 listopada 1932, którem nie uwzględniono jej odwołania od wymiaru podatku od obrotu za r. 1931, o ile wymiarem tym objęto wartość wytłoków buraczanych w kwocie 207.759,20 zł, z tem uzasadnieniem, że wytłoki buraczane są wynikiem działalności produkcyjnej przedsiębiorstwa jako takiego, o charakterze produktu ubocznego, a zatem stanowią przedmiot opodatkowania w formie sumy przychodu brutto, uzyskanej ze sprzedaży względnie wymiany towarowej tychże wytłoków na buraki, przyczem władza pozwana powołuje się na wyrok NTA z 26 listopada 1931 l. rej. 298/30 i 299/30.

Skarga zwalcza to orzeczenie, twierdząc, że wymieniona wyżej kwota stanowi równowartość wydanych plantatorom wytłoków buraczanych, stanowiących własność tychże plantatorów, albowiem w myśl istniejących z plantatorami umów, cukrownia była obowiązaną wy-

---

[1]) Patrz OPA 5/32 przyp. 1.

dać im całe kwantum wytłoków bezpłatnie. Twierdzi dalej skarga, że przedmiot tranzakcji między cukrownią a plantatorami stanowiła tylko wartość cukru, skutkiem czego cena za buraki zawisła była od ceny, uzyskanej przez cukrownię za cukier, przyczem wytłoki, któremi cukrownia dysponować nie mogła, nie wchodziły w rachubę. Otóż zarzuty powyższe zawarte były w skardze, wniesionej przez tę samą skarżącą przeciw tej samej władzy pozwanej, i zostały rozstrzygnięte w sensie dla skarżącej niekorzystnym wyrokiem NTA z 20 stycznia 1933 l. rej. 4296/31 w oparciu się o wyrok NTA, powołany w zaskarżonem orzeczeniu. W tym ostatnim wyroku ustalona została zasada, że wartość wytłoków buraczanych, wydawanych na podstawie istniejących umów plantatorom, dostarczającym cukrowniom buraków, stanowi — jako wartość produktu ubocznego przedsiębiorstwa przemysłowego „cukrowni" — podstawę opodatkowania w myśl art. 5 p. 7 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. Na motywy tych wyroków powołuje się Trybunał w myśl § 57 swego regulaminu.

Skarga twierdzi, że wyrok z 26 listopada 1931 nie może być miarodajny dla sprawy niniejszej, albowiem skarżąca w myśl umowy oddaje plantatorom bezpłatnie całą ilość wytłoków i nie obciąża plantatorów wartością wytłoków, oddanych im zadarmo. O ile chodzi o moment pierwszy, to wprawdzie według umowy, stanowiącej podstawę powyższego wyroku, plantator miał otrzymać 40% wytłoków w stosunku do dostarczanych 100 kg buraków, podczas gdy według umowy, na której opiera się skarga niniejsza, plantator otrzymuje całą stawkę procentową przypadających mu wytłoków, lecz to nie może spowodować zmiany judykatury, ponieważ moment istotny, na którym się ona opiera, t. j. postanowienie, że cukrownia kupuje (przejmuje od plantatora) buraki cukrowe (a nie zawarty w nich cukier), mieści się i w umowie, dołączonej do sprawy niniejszej. O ile zaś chodzi o moment drugi, to skarga opiera go na protokóle badania ksiąg handlowych, nie powołując się jednak konkretnie na odnośny zapisek protokółu. Trybunał nie znalazł jednak w protokóle z 12 maja 1932 zapisku, z któregoby wynikało, że cukrownia nie obciąża wartością wytłoków plantatorów, a zatem nie miał potrzeby rozstrzygania, jaki wpływ ta okoliczność mogłaby wywrzeć na zaskarżone orzeczenie.

Z tych zasad należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

W niniejszej sprawie idzie o t. zw. „wytłoki surowe", wydawane bezpłatnie plantatorom buraków cukrowych przez cukrownie.

NTA stanął na stanowisku, że surowe wytłoki buraczane są produktem ubocznym cukrowni i jako takie stanowią przedmiot wymiany między cukrownią jako producentką wytłoków z jednej, a plantatorem jako dostawcą buraków

z drugiej strony i że wartość ich stanowi sumę przychodu brutto przedsiębiorstwa w rozumieniu p. 7 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym.

Ponieważ mam wrażenie, że tu zachodzi pewna pomyłka czy też nieporozumienie w ocenie stanu faktycznego, przeto pozwalam sobie zabrać głos celem należytego jej wyświetlenia.

Przedewszystkiem co do samej nazwy „wytłoki buraczane" należy wyjaśnić, że nazwa ta nie odpowiada istotnemu stanowi rzeczy i w literaturze fachowej nie jest zupełnie używana. Bierze ona swój początek z tych czasów, gdy buraki cukrowe były w cukrowniach najpierw tarte na miazgę na odpowiednich tarłach, a następnie przy użyciu pras były z tej miazgi wyciskane soki cukrowe; pozostała sucha miazga nosiła nazwę wytłoków. Ten sposób wydobywania soków cukrowych z buraków został już od kilkudziesięciu lat zarzucony i zastąpiony przez t. zw. dyfuzję. W tym celu obecnie kraje się buraki w specjalnych krajalnicach na cienkie płatki, z których następnie soki cukrowe zostają wyługowane gorącą wodą w t. zw. dyfuzorach. Właściwszą zatem nazwą dla tego „produktu" jest nazwa „wysłodki" i ta nazwa jest powszechnie w literaturze fachowej używana. Tyle co do samej nazwy „wytłoków".

Powstaje jednak m. zd. uzasadnione pytanie, czy te „wytłoki" mogą być uważane za „uboczny produkt cukrowni", jak to przyjmuje NTA. Aby na to pytanie odpowiedzieć, trzeba najpierw ustalić sobie pojęcie, co to jest produkt wogóle, a następnie jakie są znane produkty cukrowni zarówno główne jak i uboczne.

Otóż produktem nazywamy powszechnie przedmiot uzyskany wskutek celowej działalności przetwórczej danego zakładu przemysłowego. Jeśli z tego stanowiska rozważymy niniejszą sprawę, natenczas musimy dojść do przekonania, że wytłoki surowe trudno uważać za uboczny produkt cukrowni, ponieważ, jak wiadomo, cukrownia ma za cel produkcję cukru; głównym przeto produktem cukrowni, t. j. fabryki cukru, będzie niewątpliwie cukier; jako produkty uboczne przy fakrykacji cukru znane są cukrzyce i melas, t. j. produkty, zawierające znaczniejszą ilość cukru. Natomiast „wytłoki" uchodzą w przemyśle cukrowym za pozostałość, czyli za o d p a d e k f a b r y k a c y j n y. Wytłoki są więc tem przy produkcji cukru, czem są żużle po wytopieniu metalu z rudy.

Jednakże wytłoki, jako odpadek fabrykacyjny, posiadają pewną wartość ekonomiczną, stanowią bowiem cenną paszę dla bydła, dlatego też plantator, odstawiający swe buraki do cukrowni, zastrzega sobie zawsze prawo otrzymania pewnej ilości wytłoków, obliczonej w stosunku do ilości odstawionych buraków.

Pozostaje wkońcu do rozważenia najważniejsza kwestja, a mianowicie, co jest właściwie przedmiotem tranzakcji między plantatorem a cukrownią wedle brzmienia umowy plantatorskiej. Kwestja ta decyduje o tem, czy wartość wytłoków surowych słusznie ma być lub nie ma być doliczona do obrotu podatkowego cukrowni.

Przyznaję, że stylizacja umów plantatorskich, których wzory pochodzą jeszcze z czasów przedwojennych, jako niezbyt ścisła i niezbyt szczęśliwa, mogła nasunąć nieznającemu stosunków, panujących w przemyśle cukrowym, pewne wątpliwości co do tego, czy przedmiotem tranzakcji jest burak jako całość, czy też tylko zawartość cukru w tymże buraku, zwłaszcza że w umowach tych używany jest często taki termin, jak np. cena za „buraki", odstawa „buraków" i t. p.

Tu jednakże należy mieć na względzie, że umowa o plantowanie buraków jest umową prywatno-prawną, że więc przy tłumaczeniu znaczenia takich umów należy raczej badać, jaki był wspólny zamiar stron umawiających się i jaki był

cel umowy, aniżeli trzymać się dosłownego znaczenia wyrazów (art. 1156 k. c. i 108 kod. zobow.). Otóż zamiarem cukrowni jest nabycie surowca potrzebnego do wyrobu cukru, a tym surowcem są jedynie soki cukrowe w buraku, a nie pasza. W tym względzie nie było nigdy i niema żadnych nieporozumień między kontrahentami, a mianowicie zarówno poszczególni plantatorowie i cukrownie, jak i związki plantatorów i związki cukrowni, zgodni byli i są co do tego, że przedmiotem tranzakcji była zawsze i jest jedynie zawartość cukru w burakach i nic więcej. Dlaczego więc przyjmować inną wykładnię zawartych umów plantatorskich, niezgodną z wolą i zamiarem stron zawierających umowę?

Należy stwierdzić, że obecnie kontrahenci w umowach plantatorskich i w statutach cukrowni wyrażają już swą wolę dokładnie i zaznaczają wyraźnie, że przedmiotem tranzakcji jest tylko zawartość cukru w burakach, że więc miąższ buraka cukrowego, pozostały po wyługowaniu z niego cukru, nie jest przedmiotem sprzedaży, lecz ma być zwrócony plantatorowi jako jego własność.

Jednakże i dotychczasowe umowy plantatorskie nie zawsze dawały podstawę do innej wykładni, za czem przemawia to, że w wielu umowach plantatorskich zwłaszcza w b. zaborze pruskim oznaczano nawet cenę buraków cukrowych wedle procentowej zawartości w nich cukru, t. zn., że im większy był procent cukru w burakach, tem wyższą cenę otrzymywał za nie plantator, następnie, że plantator otrzymywał pewną ilość wytłoków, odpowiadającą ilości odstawionych przez niego buraków, zupełnie bezpłatnie, wreszcie, że wartość wytłoków, zwracanych plantatorowi jako niestanowiących własności cukrowni, nie była wcale wykazywana w księgach cukrowni, a o ile cukrownia z jakichkolwiek powodów chciała sobie wytłoki zatrzymać, musiała za nie plantatorowi osobno zapłacić cenę umówioną, czyli że tę część buraka cukrowego, stanowiącą paszę, mogła cukrownia nabyć, zapłaciwszy za nią osobno. Normalnie zatem i na podstawie umów plantatorskich, zawieranych wedle wzorów przedwojennych, przedmiotem sprzedaży była zawartość cukru w buraku i nic więcej.

Jak zatem z przedstawionego stanu rzeczy wynika, wytłoki, a raczej wysłodki nie powinny uchodzić za produkt uboczny cukrowni w ścisłem tego słowa znaczeniu, nie były i nie są one normalnie przedmiotem tranzakcji i nie przechodzą na własność cukrowni bez osobnej za nie zapłaty, wobec czego nie mogły one być także przedmiotem wymiany między cukrownią i plantatorem, a tem samem wartość ich (idealna przeważnie) nie powinna być doliczana do obrotu podatkowego cukrowni.

Władysław Terczyński

989.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ustawowe pierwszeństwo zaspokojenia: Maszyny drukarskie, sprzedane osobie trzeciej przed ich zajęciem egzekucyjnem za podatek przemysłowy od drukarni.

Zajęcie egzekucyjne maszyn drukarskich na zabezpieczenie i zaspokojenie roszczeń Skarbu Państwa z tytułu zaległości podatku przemysłowego od przedsiębiorstwa drukarskiego może nastąpić na

zasadzie art. 92 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 dopóty, dopóki maszyny są w przedsiębiorstwie używane, bez względu na to, czyją są własnością, a nawet bez względu na to, czy Skarb wie o tem, że one stanowią obcą własność.

Wyrok Izby Cywilnej SN z 8 czerwca 1934 C. III. 285/33 w sprawie Skarbu Państwa przeciw Kazimierzowi Kopydłowskiemu i innym o wydanie maszyn drukarskich.

Właściciel drukarni w Krotoszynie, Marcin J., zalegał w Urzędzie Skarbowym w Krotoszynie z opłatą podatku przemysłowego za lata 1925 do 1928, które to zaległości wraz z odsetkami zwłoki i kosztami wynosiły kwotę 6.608 zł 89 gr. Dnia 30 maja 1928 polecił Urząd Skarbowy Magistratowi w Krotoszynie wdrożyć postępowanie egzekucyjne przeciw J. Kontraktem z 17 sierpnia 1928 sprzedał J. pozwanym rozmaite ruchomości w tym kontrakcie wyszczególnione, a między niemi także 2 maszyny drukarskie ze swego przedsiębiorstwa, który to kontrakt został w dniu 10 września 1928 zgłoszony do Urzędu Skarbowego w Krotoszynie celem opłaty należytości przenośnej. Kupione przez pozwanych maszyny pozostały narazie w przedsiębiorstwie drukarni dłużnika. Dnia 13 września 1928 zajął komornik magistracki w drodze egzekucji administracyjnej w drukarni Marcina J. celem ściągnięcia wyżej wyszczególnionych zaległości podatkowych tegoż J. wspomniane 2 maszyny drukarskie i maszynę do pisania, pozostawiając zajęte przedmioty w przechowaniu dłużnika. Pozwani, zawiadomieni przez J. o dokonanem zajęciu, wnieśli pismem z 26 września 1928 do Urzędu Skarbowego w Krotoszynie sprzeciw i powołując się na to, że nabyli na podstawie kontraktu z 17 sierpnia 1928 prawo własności zajętych 2 maszyn drukarskich, domagali się zwolnienia tych maszyn. Decyzją z 9 października 1928 zawiadomił ich Urząd Skarbowy, iż nie uwzględnia ich sprzeciwu. Mimo to zabrali pozwani 31 grudnia 1928 owe 2 maszyny drukarskie z drukarni do własnego lokalu.

... Powód wniósł o zasądzenie pozwanych solidarnie na wydanie spornych 2 maszyn drukarskich, a ewentualnie w razie niemożności świadczenia, na zasądzenie ich na zapłacenie solidarnie zaległości podatkowych w kwocie 6.608 zł 89 gr z odsetkami. ...

Sąd Okręgowy w Ostrowie orzekł w myśl żądania skargi. ...

Sąd Apelacyjny w Poznaniu uwzględnił odwołanie pozwanych i skargę powoda oddalił, wychodząc z założenia, że art. 92 ustawy o podatku przemysłowym dotyczy jedynie przedmiotów, które w chwili zajęcia stanowią własność dłużnika, prowadzącego przed-

siębiorstwo. Skoro pozwani przed zajęciem nabyli własność maszyn, obejmując je symbolicznie w posiadanie przez oznaczenie swojemi „znaczkami własnościowemi“, to zajęcie tych maszyn nie mogło nastąpić. Kontrakt kupna sprzedaży maszyn nie jest pozorny, a pozwani nie działali w złej wierze, brak też przesłanek do zastosowania ustawy o zaczepieniu czynności prawnych.

Wyrok ten zaskarża Skarb Państwa skargą rewizyjną....

Skarga rewizyjna Skarbu Państwa jest uzasadniona.

Według art. 92 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 podatek ten „korzysta z ustawowego pierwszeństwa zaspokojenia z całego majątku ruchomego, należącego do przedsiębiorstwa, obłożonego tym podatkiem“. Analogiczną zasadę wypowiada zresztą art. 140 Ordynacji Podatkowej poz. 346/34 Dz. Ust., o ile chodzi o należności z tytułu podatku przemysłowego i dodatku do tego podatku. Według orzeczenia składu 7 sędziów SN z 27 stycznia 1932 Rw. 1799/31 pierwszeństwo zaspokojenia należności z tytułu podatku przemysłowego prowadzi do odpowiedzialności z ruchomego majątku, należącego do przedsiębiorstwa, bez względu na to, czy dane ruchomości są własnością podatnika, czy też osób trzecich. Prof. Allerhand prawo to określa jako ustawowy przywilej na rzecz podatku przemysłowego na przedsiębiorstwie jako rzeczy zbiorowej, uprawniający Skarb do szukania zaspokojenia na przedmiotach, w skład przedsiębiorstwa wchodzących, bez względu na to, czyją one stanowią własność (glosa w Orzecz. Sądów Najw. w sprawach podat. i admin. pod redak. S. NTA Dr. Dubieńskiego Nr. 3/32 poz. 78).

W świetle powyższych zapatrywań prawnych nie może ulegać wątpliwości, że maszyny drukarskie, używane w przedsiębiorstwie drukarskiem Marcina J., obciążone były owem pierwszeństwem zaspokojenia roszczeń z tytułu podatku przemysłowego, który powinien być opłacony przez J. w związku z prowadzeniem jego przedsiębiorstwa drukarskiego. Prawo to polegało na możności zajęcia egzekucyjnego danych maszyn przez Skarb Państwa na zabezpieczenie i zaspokojenie jego roszczeń z tytułu zaległości podatku przemysłowego, a zajęcie to mogło nastąpić dopóty, dopóki maszyny uważane być miały jako „należące do przedsiębiorstwa obłożonego podatkiem“, t. j. gdy były w przedsiębiorstwie używane, gdy należały do zespołu narzędzi produkcji, bez względu na to, czyją były własnością (p. wyżej powołane orzeczenie SN z 27 stycznia 1932), a nawet bez względu na to, czy Skarb Państwa (urząd skarbowy względnie organ, dokonujący zajęcia) wiedział o tem, że dane przedmioty stanowią obcą własność; ewentualna „zła wiara“ Skarbu Państwa nie może z natury rzeczy wchodzić w grę w wypadku, gdy Skarb sięga

po rzecz obcą, na której prawnie może poszukiwać swych należności.

Nie było zatem przeszkód prawnych do zajęcia przez Skarb Państwa spornych maszyn drukarskich w dniu 13 września 1928, chociażby pozwani jeszcze w dniu 17 sierpnia 1928 maszyny owe nabyli na własność, obejmując je w posiadanie w drodze t. zw. „constitutum possessorium" (§ 930 k. c.), jeżeli owych maszyn z przedsiębiorstwa nie wycofano, jeżeli nadal stanowiły one część przedsiębiorstwa, jeżeli nadal należały do przedsiębiorstwa w znaczeniu art. 92 ustawy o podatku przemysłowym i wspomnianego orzeczenia SN z 27 stycznia 1932.

Ale gdyby nawet dane maszyny drukarskie nie ulegały zajęciu, w szczególności gdyby je uważać można było za wycofane z przedsiębiorstwa i gdyby w konsekwencji przyjąć należało, że zajęcie na rzecz podatku przemysłowego było już prawnie niedopuszczalne, to jednakże faktem niezaprzeczonym jest, że maszyny owe przez Skarb zostały zajęte, a skutkiem tego Skarb uzyskał prawo, określone obecnie w §§ 59 i n. (§ 126) rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 o postępowaniu egzekucyjnem władz skarbowych (poz. 580 Dz. Ust.). Pozwani mogliby tylko w drodze pozwu opozycyjnego (interwencyjnego) z § 38 wspomnianego rozporządzenia o post. egzek. (§ 771 U. P. C. i art. 567 k. p. c.) żądać zwolnienia od egzekucji zajętego przedmiotu, względnie uznania zajęcia za niedopuszczalne. Nie ustalono, ani też w sporze nie twierdzono, że pozwani taki pozew wytoczyli Skarbowi Państwa, a tem mniej, że uzyskali pomyślny dla nich wyrok sądowy w podobnym sporze.

Z uwagi tedy na dokonane zajęcie spornych maszyn drukarskich pozwani w każdym razie byliby zobowiązani do wydania Skarbowi zajętych u J. maszyn. Wszakże wchodzi jeszcze w grę przepis § 936 k. c.

Według rzeczonego § 936 k. c. jeżeli rzecz zbyta (pozwanym przez J. w dniu 17 sierpnia 1928) obciążona jest prawem trzeciego (zajęcie na rzecz Skarbu Państwa), to prawo to (zajęcie) gaśnie z chwilą nabycia własności. Jednakże jeżeli zbycie nastąpi według § 930 k. c. (constitutum possessorium), prawo trzeciego gaśnie dopiero wtedy, gdy nabywca na podstawie zbycia rzeczy uzyska posiadanie (bezpośrednie). Jednakże nie gaśnie znowu prawo trzeciego, gdy nabywca w chwili uzyskania posiadania nie jest co do tego prawa w dobrej wierze. W świetle tedy przepisu § 936 k. c. kwestja dobrej lub złej wiary pozwanych w chwili, gdy uzyskiwali (bezpośrednie) posiadanie dnia 31 grudnia 1928, posiada decydujące znaczenie, w szczególności zachodzi pytanie, czy pozwani, zabierając w owym dniu sporne maszyny z przedsiębiorstwa J., byli w dobrej wierze, t. j.

czy o istnieniu zajęcia na rzecz Skarbu wiedzieli lub skutkiem grubego niedbalstwa nie wiedzieli (§ 932 ust. 2 k. c.).

Sąd Apelacyjny wypowiada się co do dobrej względnie złej wiary pozwanych w chwili zabierania maszyn drukarskich, przyjmuje jednak po stronie pozwanych dobrą wiarę.... Zachodzi podejrzenie, że Sąd Apelacyjny nie uświadomił sobie należycie, iż zła wiara może (w sensie §§ 930, 932 k. c.) zachodzić również w wypadku ciężkiego niedbalstwa (chociaż o niedbalstwie ogólnikowo i zupełnie ubocznie wspomniał).

Powyższe uchybienie pociąga za sobą konieczność uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego jej rozpoznania.

Orzeczenie powyższe nie odbiega od zasad ostatnio w judykaturze przyjętych. Interesujące są subtelne wywody, dotyczące skutków zabrania sprzedanych rzeczy przez nabywcę w świetle przepisów niem. kod. cyw. Dotyczą one wszakże wypadku dość szczególnego. Naogół judykaturę, dotyczącą wykładni dawnego art. 92 ustawy o podatku przemysłowym, należałoby uznać za ustaloną.

Jednakże obecnie w związku z wprowadzeniem z dniem 1 października 1934 Ordynacji Podatkowej wraz z rozporządzeniem wykonawczem do niej stan prawny w zakresie omawianego zagadnienia uległ radykalnej zmianie.

Art. 92 ustawy o podatku przemysłowym zastąpiony został przez art. 140 Ordynacji Podatkowej i § 109 rozp. wykon.

Nowy przepis przedewszystkiem usuwa wątpliwości co do kolejności przywileju. Z zestawienia dosłownego brzmienia art. 796 § 1 p. 2 k. p. c. ze zdaniem ostatniem art. 140 O. P. wynika, że przywilej Skarbu Państwa za podatek przemysłowy mieści się już na drugiem miejscu, a więc bezpośrednio po kosztach egzekucyjnych. Podkreślam, że do wniosku tego dochodzę na podstawie brzmienia art. 140 O. P. Jestem bowiem zdania, że w przeciwnym razie, t. j. gdyby wyraźnego w tym względzie przepisu nie było, należałoby również należności za podatek przemysłowy umieszczać w kolejności p. 7 § 1 art. 796 k. p. c. W kolejności drugiej mogą być w zasadzie umieszczane tylko podatki należne z d a n e j ruchomości (np. podatki od cukru, od wina, od piwa i t. p.). Jest to tedy przywilej na szczególnej ruchomości. Nie można go bynajmniej rozszerzać na podatki należne nietylko ze sprzedanej ruchomości, lecz również z innych ruchomości. Że tak tylko można ten przywilej rozumieć, wskazuje już choćby to, iż w przeciwnym razie prawo zastawu stawałoby się zupełnie iluzoryczne. Bowiem wierzytelności, takiem prawem zabezpieczone, dopiero w trzeciej kolei mają być zaspakajane.

Wypowiedziawszy powyższe zapatrywanie, stwierdzić muszę jednak, że naogół wypowiadany jest pogląd odmienny, a to zarówno w orzecznictwie (por. np. SN I. z 25 listopada 1927 Nr. 1568/27), jak i w literaturze (Allerhand, Kodeks postępowania cywilnego, Cz. II str. 537; Korzonek, Postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające, t. II str. 1255).

Dalej trzeba ustalić, co ma być rozumiane przez „majątek ruchomy". Nie będzie tu przedewszystkiem należało wszystko to, co prawo uważa za nieruchomości. Tak więc, zd. m., przywilej z art. 140 O. P. nie rozciąga się również na nieruchomości z przeznaczenia oraz wszelkie przynależności nieruchomości (por. art. 571 k. p. c. oraz § 43 rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 o postę-

powaniu egzekucyjnem władz skarbowych poz. 580 Dz. Ust.). Nie należy również zaliczać do majątku ruchomego wierzytelności pieniężnych i innych praw majątkowych, choćby prawo materjalne uważało je za ruchomości. Przepisy egzekucyjne, a to zarówno II część k. p. c., jak i powołane rozporządzenie o post. egzek. władz skarb., wyraźnie przeciwstawiają ruchomości wierzytelnościom i prawom majątkowym (art. 580 i n. oraz 629 i n.; §§ 59 i n. oraz 100 i n.). W szczególności także i powołany wyżej art. 796 k. p. c., którego p. 2 § 1 wywarł tak wyraźny wpływ na brzmienie art. 140 O. P., mieści się w oddziale zatytułowanym „podział sumy, uzyskanej przez egzekucję z ruchomości oraz z niehipotekowanych wierzytelności i innych praw majątkowych". Prof. Allerhand uważa, iż „ruchomością jest według prawa egzekucyjnego przedmiot, który w *codziennem życiu nazywa się ruchomością*" (l. c. str. 185, podkreślenie moje).

Dalsza różnica pomiędzy dotychczasowym a obecnym stanem prawnym polega na tem, że pozostawiono do rozporządzenia Ministra Skarbu ustalenie, jaki majątek ruchomy należy uważać za należący do przedsiębiorstwa. Ta delegacja ustawowa została wykorzystana przez Ministra Skarbu i powołany już wyżej § 109 rozp. wykon. zawiera w tej mierze miarodajne postanowienia.

Wspomniany paragraf otwiera zawarty w ust. 1 przepis o charakterze pozytywnym, ustalający, jaki majątek uważa się w zasadzie za należący do przedsiębiorstwa. Rozporządzenie zalicza tu „cały majątek ruchomy, znajdujący się w posiadaniu przedsiębiorstwa".

Powstaje więc przedewszystkiem pytanie, jak należy rozumieć użyte tu wyrażenie „posiadanie". Terminu tego prawo cywilne różnych dzielnic używa niejednakowo. Wydaje się wszakże, że słowo to tutaj nie może być rozumiane w sensie ściśle technicznym. Wskazuje na to już choćby to, że mowa o majątku, znajdującym się w posiadaniu *przedsiębiorstwa*, nie zaś *przedsiębiorcy*. A tylko to drugie byłoby możliwe przy ścisłem przestrzeganiu terminologji poszczególnych kodeksów cywilnych. Pozatem, jak wynika z treści zdania drugiego ust. 2 omawianego paragrafu, również za będące „w posiadaniu przedsiębiorstwa" uważane być mogą w pewnych przypadkach ruchomości, co do których przedsiębiorca ma jedynie władzę faktyczną — dzierżenie. Zauważyć wreszcie należy, że i przepisy egzekucyjne skarbowe (§ 59 rozp. z 25 czerwca 1932) mówią o „posiadaniu" tam, gdzie k. p. c. używa bardziej oględnie terminu „władanie" (art. 581 § 2 k. p. c.). Tak więc uznać trzeba, że rzeczy ruchome, będące w posiadaniu przedsiębiorstwa w rozumieniu § 109 rozp. wykon., są to rzeczy, znajdujące się w faktycznem, bezpośredniem władaniu przedsiębiorcy. Wchodzi tu także i detentio, nie będzie natomiast posiadaczem w znaczeniu rozważanego przepisu posiadacz pośredni wedle terminologji niem. kod. cyw. (§ 868).

Jeżeli przeto np. jakaś rzecz, nawet wchodząca z komercjalistycznego punktu widzenia w skład przedsiębiorstwa, będzie zastawiona i znajdować się będzie u wierzyciela zastawnego, Skarb Państwa za podatek przemysłowy należny od zastawcy mieć będzie przywilej z p. 7, nie zaś z p. 2 art. 796 k. p. c. Wniosek ten zdaje się potwierdzać słuszność przyjętej wykładni. Odmienny pogląd doprowadziłby, jak to już wyżej wskazano, do przekreślenia praw zastawnika. Jest zaś oczywiste, że ustawodawca nie mógł mieć tego na celu.

Znacznie więcej trudności przedstawia wykładnia dalszych postanowień § 109 rozp. wykon. (por. prof. Ohanowicz w OPA 928/34; Margulies, Ordynacja podatkowa Komentarz, str. 381 i n.).

Jeżeli ust. 1 daje kryterjum fizycznego znajdowania się rzeczy w przedsię-

biorstwie, to ust. 2 tegoż paragrafu wprowadza nowe kryterjum — kryterjum prawa własności. Otwiera się on przedstawieniem naczelnej zasady, iż nie uważa się za majątek, należący do przedsiębiorstwa, przedmiotów, co do których zostanie bezspornie udowodnione, że stanowią one własność innych osób. Wynikałoby z tego, że obecnie zaniechano poszukiwania podatku przemysłowego na rzeczach cudzych — przywilej z art. 140 O. P. służy Skarbowi Państwa na tych tylko rzeczach ruchomych, które stanowią aktywa przedsiębiorstwa (por. moją glosę do wyroku NTA z 6 czerwca 1934 l. rej. 9673/30, OPA 761/34). Natomiast ciężar dowodu, że rzecz dana jest własnością innych osób, obciążałby te osoby trzecie względnie podatnika („zostanie bezspornie udowodnione").

Nie wchodzę tu w rozważenie pytania, czy przez „inne osoby" należy rozumieć zbywcę, nabywcę, dzierżawcę, wydzierżawiającego, właściciela czy użytkownika przedsiębiorstwa.

Pozatem zdanie pierwsze ust. 2 § 109 jest naogół jasne i większych wątpliwości nie nastręcza.

Trudności istotne rozpoczynają się dopiero przy wykładni następnego zdania tego ustępu. Rozporządzenie wylicza tu przykładowo, jakie przedmioty nie będą uważane za majątek, należący do przedsiębiorstwa. Na przykładowy charakter tego wyliczenia wskazują wyraźnie słowa „w szczególności". A więc w rozwinięciu przed chwilą przytoczonej zasady, iż decyduje prawo własności, nie ma przywilej z art. 140 rozciągać się przedewszystkiem na towary, przyjęte do przesłania przez przedsiębiorstwo ekspedycyjne, przyjęte do przewiezienia przez przewoźnika, przyjęte do przechowania przez przedsiębiorcę składowego, wreszcie towary i przedmioty przyjęte do przeróbki lub naprawy. Samo to wyliczenie jest jasne. Natomiast wątpliwości, bardzo daleko idące, wywołuje zamieszczona w końcu takiego wyliczenia następująca reguła dowodowa: „Przyjęcie towaru przez ekspedytora, przewoźnika lub dom składowy na skład, przechowanie, do przesłania lub przewiezienia oraz przez przedsiębiorcę do przeróbki lub do naprawy powinno być udowodnione księgami handlowemi". To postanowienie, gdyby miało być literalnie interpretowane, wytwarzałoby sytuacje istotnie bardzo trudne. Wszak z tego punktu widzenia wystarczałoby np., aby przewoźnik lub przedsiębiorca składowy nie prowadził prawidłowych ksiąg handlowych, żeby właściciela rzeczy pozbawić prawa własności przez obciążenie jej przywilejem z art. 140 O. P. To samo miałoby zastosowanie i w przypadkach oddania rzeczy do naprawy. Rozporządzenie nie czyni nawet wyjątku dla kupców nierejestrowych, którzy wszak nie są obowiązani do prowadzenia ksiąg handlowych. Nic też dziwnego, że stosowanie tego przepisu już okazało się niewykonalne i okólnikiem Ministerstwa Skarbu z 31 stycznia 1935 L. D. V 1689/1/35 w sprawie wykładni postanowień ordynacji podatkowej (Dz. Urz. Min. Sk. z r. 1935 Nr. 4 poz. 72) zostało wyjaśnione, iż „przyjęcie przedmiotu do naprawy przez właściciela pracowni rzemieślniczej może być udowodnione nietylko księgami handlowemi, lecz także w inny sposób, umożliwiający bezsporne stwierdzenie, że przyjęty do naprawy przedmiot stanowi własność osoby trzeciej". Jest oczywiste, że wyjaśnienie to, ściśle biorąc, stanowi odchylenie od przytoczonej wyżej zasady dowodowej, wyrażonej w § 109.

Również bardzo daleko idące zastrzeżenia muszą budzić postanowienia, umieszczone pod lit. E ust. 2 § 109. Punkty a) i b) właściwie nie dotyczą zagadnienia prawa własności towaru komisowego. Punkt c) wkłada obowiązek prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych zarówno na komisanta, jak i komitenta. Zauważyć jednak należy, że komitent bardzo często kupcem wogóle nie jest, pozatem zaś nie będzie on miał możności wpływu na to, aby komisant prawidłowo

swe księgi handlowe prowadził. W większym jeszcze stopniu dotyczą powyższe uwagi wymogu, zawartego w p. d). Trudności będą się jeszcze potęgowały, jeżeli chodzi o oddanie do komisowej sprzedaży rzeczy, nie będących przedmiotem obrotu ze strony komitenta: np. ktoś oddaje do komisowej sprzedaży swój fortepian, zegarek i t. p.

Pozostaje pozatem zagadnienie, jakie znaczenie ma postanowienie, zawarte w omawianem zdaniu 2 ust. 2 § 109. Zd. m., przyjąćby należało, iż stanowi ono instrukcję dla władz skarbowych w tym kierunku, by w przypadkach tam przewidzianych w żadnym razie nie kierowały one egzekucji na rzeczy cudze, choćby rzeczy te znajdowały się we władaniu podatnika. Nie jest natomiast wykluczone stosowanie również przez skarbowe organa egzekucyjne zasady ogólnej, w ust. 2 tegoż § 109 przytoczonej, iż przywilej z art. 140 O. P. nie rozciąga się na przedmioty, co do których bezspornie udowodniono, że stanowią one cudzą własność. Jednakże w tych przypadkach skarbowy organ egzekucyjny będzie musiał każdorazowo ustalić, czy prawo własności innych osób zostało bezspornie udowodnione. Natomiast, jak się wydaje, uznać należy, iż sądy, orzekające na skutek powództwa osób trzecich o zwolnieniu od egzekucji zajętych przedmiotów (§ 38 rozp. z 25 czerwca 1932, art. 567 k. p. c.), nie będą związane regułami dowodowemi w ust. 2 § 109 wskazanemi; o tem, czy dana rzecz stanowi własność „innych osób", winny sądy orzekać, kierując się ogólnemi zasadami postępowania dowodowego wedle przepisów k. p. c.

Prof. A. Chełmoński

990.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Drobna sprzedaż wędlin w pokoju lokalu przedsiębiorstwa gastronomicznego — świadectwo przemysłowe.

Sprzedaż towaru, wchodzącego w zakres zakładu gastronomicznego, celem spożycia poza nim, nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa, wymagającego nabycia osobnego świadectwa przemysłowego. W wypadku jednak, gdy sprzedaż wędlin odbywa się w pokoju lokalu przedsiębiorstwa nie z bufetu, ale z oddzielnego miejsca i przez oddzielną obsługę, sprzedaż taka bez świadectwa przemysłowego na prowadzenie drobnej sprzedaży wędlin stanowi obrazę art. 98 w związku z przepisami cz. II rozdz. I załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 25 października 1934 2 K. 1022/34.

. . . Sprzedaż towaru, wchodzącego w zakres zakładu gastronomicznego, celem spożycia poza tym zakładem, nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa, wymagającego nabycia odrębnego świadectwa

przemysłowego, w danym jednak wypadku, jak to wynika z protokółu władzy skarbowej, w pokoju, w którym mieścił się zakład gastronomiczny oskarżonego, pod jedną ścianą był bufet, a po przeciwnej stronie pokoju odbywała się sprzedaż wędlin, przyczem obsługa tak bufetu jak sprzedaży wędlin była oddzielna. W tych warunkach zaczerpnięte z wyjaśnień oskarżonego ustalenie sądu, że sprzedaż wędlin oskarżony prowadził jedynie ubocznie i w drobnych ilościach z zapasów, przeznaczonych dla spożycia przez konsumentów na miejscu w lokalu śniadaniowym, nie znajduje oparcia w ustaleniach faktycznych, wobec czego uniewinniając oskarżonego od zarzutu prowadzenia sprzedaży wędlin bez świadectwa przemysłowego, sąd dopuścił się obrazy art. 98 ustawy o podatku przemysłowym w związku z przepisami cz. II lit. A rozdz. I taryfy, wobec czego wyrok zaskarżony winien być uchylony na zasadzie art. 514 lit. a) k. p. k.

991.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

„Najemny subjekt handlowy" a pracownik przyjęty tylko na próbę.

Wyrażenie „najemny" subjekt handlowy (cz. II lit. A rozdz. I kat. III ust. 2 taryfy) oznacza, że subjekt handlowy pracuje na podstawie umowy o najem pracy, zobowiązującej go do określonych usług za określone wynagrodzenie.

Podstawą do ustalenia, czy dany pracownik zakładu handlowego jest subjektem handlowym, może być tylko treść umowy między właścicielem przedsiębiorstwa a pracownikiem.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 13 listopada 1934 3 K. 1132/34.

. . . Kasacja nie jest uzasadniona. Sąd Okręgowy uniewinnił oskarżoną z zarzutu oskarżenia, uznając, że ustalony podczas lustracji w dniu 6 lutego 1933 pobyt dwóch ekspedjentek w sklepie oskarżonej nie wykazuje winy oskarżonej co do prowadzenia przedsiębiorstwa bez właściwego świadectwa przemysłowego wobec faktu, że oskarżona w I kwartale 1933, mając otworzyć nowe przedsiębiorstwo handlowe przy ul. Kramarskiej, dla którego wykupiła świadectwo przemysłowe II kategorji handlowej, przy równoczesnej likwidacji dotychczasowego przedsiębiorstwa, dla którego wykupiła świadectwo III kategorji handlowej, przyjęła czasowo do likwidującego się przed-

siębiorstwa jedną lub dwie ekspedjentki celem *próbnego* praktycznego przekonania się o zdolnościach handlowych ekspedjentek, mających być użytemi w przyszłem nowem przedsiębiorstwie handlowem.

W myśl taryfy cz. II lit. A dz. I kat. III ust. 2, zakłady, prowadzące handel towarowy na podstawie świadectw przemysłowych III kategorji, mogą zatrudniać oprócz właściciela lub zastępującego go dorosłego członka jego rodziny najwyżej jednego dorosłego najemnego subjekta handlowego.

Cechą zatem, wpływającą na określenie rozmiarów przedsiębiorstwa, jest zatrudnienie w przedsiębiorstwie dorosłego *najemnego subjekta handlowego*.

Wyrażenie „najemny" oznacza, że subjekt handlowy pracuje na podstawie umowy o najem pracy, a więc, że zobowiązał się do określonych usług za określone wynagrodzenie.

Z powyższego wynika, że ponieważ subjekt handlowy musi posiadać pewne specjalne wiadomości, bo praca jego jest zajęciem zawodowem, a ustawa nie przewiduje czasowo lub dorywczo pracujących subjektów handlowych, przeto jedyną podstawą do ustalenia, czy dany pracownik zakładu handlowego był subjektem handlowym, może być tylko treść umowy między właścicielem przedsiębiorstwa a pracownikiem.

Skoro zaś sąd wyrokujący kwestję tę szczegółowo rozważył i w konkluzji tych rozważań uznał, że ekspedjentki oskarżonej nie miały charakteru najemnych subjektek handlowych, gdyż przyjęte zostały tylko *na próbę*, przeto w tym stanie rzeczy sąd wyrokujący miał podstawy prawne do uniewinnienia oskarżonej z zarzutu oskarżenia.

992.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pomocnicza praca żony prowadzącego przedsiębiorstwo handlowe III kat.

Pomocnicza praca żony w przedsiębiorstwie handlowem III kat. nie wpływa na określenie charakteru tego przedsiębiorstwa.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 6 listopada 1934 3 K. 1072/34.

...Na zasadzie danych protokółu władzy skarbowej, Urząd

Skarbowy uznał oskarżonego winnym prowadzenia przedsiębiorstwa handlowego sprzedaży towarów spożywczych, emaljowanych, przyborów do pisania, towarów szklanych, porcelanowych i t. d. z 3 ubikacyj, mających wygląd i charakter pokoju, zatrudniając żonę i jedną ekspedjentkę. Na skutek odwołania się oskarżonego Sąd Okręgowy w wyniku rozprawy głównej ustalił, iż oskarżony sprzedawał bezpośrednio z magazynów, znajdujących się tuż przy składzie, czemu oskarżony nie zaprzeczył, przyznając się, że towar sprzedaje wprost z magazynów, przyczem poza ekspedjentką w sklepie pracowała wraz z oskarżonym jego żona. Pomijając okoliczność, że pomocnicza praca żony w prowadzonem przez oskarżonego przedsiębiorstwie handlowem w danym wypadku nie wpływa na określenie charakteru tego przedsiębiorstwa, należy uznać, że wobec ustalenia, iż sprzedaż towarów mieszanych odbywała się bezpośrednio ze wszystkich trzech ubikacyj, mających wygląd i charakter pokoju, Sąd Okręgowy miał podstawy do uznania, że oskarżony obowiązany był nabyć świadectwo przemysłowe II kat. handlowej zgodnie z wymaganiem taryfy, posiadając zaś świadectwo III kategorji, dopuścił się przestępstwa, przewidzianego w art. 98 tejże ustawy. . . .

993.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Różnice między przedsiębiorstwem skupu zawodowego a przedsiębiorstwem handlu towarowego. Przedsiębiorstwa eksportu jaj.

1. Charakter przedsiębiorstwa, jako przedsiębiorstwa handlowego lub zawodowego skupu, zależy jedynie od rodzaju czynności przez przedsiębiorstwo faktycznie wykonywanych, nie zaś od nazwy, jaką mu nadał właściciel.

2. Okoliczność, że w składach prowadzącego przedsiębiorstwo skupu odbywają się także tranzakcje handlu detalicznego, które jednak nie są głównym celem przedsiębiorstwa, nie czyni go przedsiębiorstwem handlu towarowego w znaczeniu ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 5 lipca 1934 2 K. 717/34.

. . . Charakter pewnego przedsiębiorstwa jako przedsiębiorstwa handlowego lub zawodowego skupu zależy oczywiście jedynie od ro-

dzaju czynności przez przedsiębiorstwo faktycznie wykonywanych, nie zaś od nazwy, jaką mu nadał właściciel, okoliczność więc, że oskarżony zarejestrował swe przedsiębiorstwo jako handel jaj i że w takim charakterze zgłosił je celem wymiaru podatku przemysłowego, nie ma w tym względzie istotnego znaczenia.

Co do różnicy między przedsiębiorstwem skupu a przedsiębiorstwem handlu towarowego wystarczy powołać się na szereg orzeczeń SN, np. Zbiór orzeczeń Nr. 244, 363, 412 z r. 1931, z których wynika m. i., że przedsiębiorstwa, trudniące się eksportem jaj, są przedsiębiorstwami zawodowego skupu, jeżeli głównie gromadzą towar, przeznaczony na eksport w większych ilościach przez wykupywanie jaj w drobnych ilościach od producentów lub innych osób, bądź w utrzymywanych we własnym zarządzie miejscach skupu, bądź przez agentów, przyczem obojętne jest dla charakteru przedsiębiorstwa jako skupu posiadanie magazynów, składów lub biur, załatwiających związaną z przedsiębiorstwem manipulację, jak długo nie wykazano, iż zakłady te służą do wykonywania handlu sensu stricto, t. j. do utrzymywania stałego zapasu towarów, nabywanego i uzupełnianego drogą zamawiania w ściśle określonych źródłach, z któremi przedsiębiorca pozostaje w stałych stosunkach handlowych. Okoliczność, że w składach prowadzącego przedsiębiorstwo skupu odbywają się także tranzakcje handlu detalicznego, które jednak nie są głównym celem przedsiębiorstwa, nie czyni tego przedsiębiorstwa przedsiębiorstwem handlu towarowego w znaczeniu ustawy o podatku przemysłowym. . .

994.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Roboty i dostawy — świadectwo przemysłowe.

1. Nabycie świadectwa przemysłowego dla robót i dostaw zależne jest od faktycznego rozpoczęcia wykonywania tego przedsiębiorstwa, jeżeli zatem przedsiębiorstwo było czynne już w I półroczu, to obojętne jest, że ewentualnie większość dostaw uskuteczniono dopiero w II półroczu.

2. Wykonywanie dalszych dostaw powyżej kwoty 400.000 zł zobowiązuje do wykupienia świadectwa przemysłowego I kategorji według ogólnej sumy wszystkich dostaw razem, nie zaś do wykupienia oddzielnych świadectw według wielkości poszczególnej dostawy.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 15 września 1934 2 K. 866/34.

...Nabycie świadectwa przemysłowego dla robót i dostaw zależne jest od faktycznego rozpoczęcia wykonywania tego przedsiębiorstwa i jeśli przedsiębiorstwo to było już czynne w I półroczu kalendarzowem, to obojętna jest okoliczność, że ewentualnie większość dostaw została uskuteczniona dopiero w II półroczu kalendarzowem i stąd też dopłata winna być uskuteczniona w stosunku całorocznym.

Treścią następnych zarzutów kasacji są teoretyczne wywody, które pod formą zarzutu rzekomo błędnego ujęcia przez sąd wyrokujący wykładni prawa, zawartej w wyroku SN, polemizują tylko z powyższem orzeczeniem SN przy jawnem przeinaczeniu wyrażonych tam zasad prawnych i poglądów. SN stanął bowiem w swym wyroku na stanowisku, że oskarżony posiadał świadectwo przemysłowe na skup zawodowy zboża i że oskarżony, jako kupiec prowadzący przedsiębiorstwo handlowe, mógł sprzedawać zboże i dostarczać go w umówionym czasie i miejscu do ogólnej sumy w wysokości 400.000 zł. Z chwilą jednak, gdy suma przychodu brutto za dostawy przekroczyła tę kwotę, posiadane świadectwo okazało się niewłaściwe, gdyż dla dostaw ponad 400.000 zł właściwe było świadectwo przemysłowe I kategorji. Ta wykładnia art. 18 ustawy o podatku przemysłowym, jako bezwzględnie wiążąca sąd niższej instancji, stała się podstawą wyroku i w treści jego nie można się dopatrzyć ani rozbieżności ani dowolności w zastosowaniu przepisów prawa w ramach interpretacji, nadanej mu przez SN. Kasacja jednak, poddając dowolnej krytycznej ocenie wnioski sądu wyrokującego i przeprowadzając własną analizę art. 18 ustawy o podatku przemysłowym, dochodzi do własnych wniosków, streszczających się w twierdzeniu, że wykładnia wyroku SN jest ze stanowiska gospodarczego niesłuszna oraz że w odniesieniu do oskarżonego, za wykonanie przez oskarżonego każdej dalszej dostawy powyżej kwoty 400.000 zł należało go tylko zobowiązać do wykupienia oddzielnych świadectw przemysłowych i to według wielkości dostawy, lecz nie do wykupienia świadectwa przemysłowego I kategorji, według ogólnej sumy wszystkich dostaw razem. Jest to wręcz sprzeczne z treścią art. 18 ust. 2 lit. c) cyt. ustawy, jak i ze stanowiskiem prawnem, jakie w tej kwestji zajął SN.

995.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Gazownia jako przedsiębiorstwo przemysłowe.

Sposób przetwarzania gazu, dostarczanego konsumentom przez

gazownię, jest okolicznością obojętną dla zaliczenia jej do przedsiębiorstw przemysłowych według rozdz. XVI lit. C cz. II taryfy.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 25 października 1934 2 K. 1102/34.

... Ustawa nie zawiera bliższego określenia poszczególnych przemysłów, ani nie wykazuje, jakie mianowicie czynności są właściwe i stanowią ten czy inny typ przedsiębiorstwa, słusznie pozostawiając ostateczne rozstrzygnięcie wszelkich wątpliwości w tym zakresie sądowi w zależności od ustalenia stanu faktycznego w każdym konkretnym wypadku. To też zgodnie z opinją Izby Przemysłowo-Handlowej, zatwierdzoną na posiedzeniu Komisji Górniczo-Naftowej z 20 kwietnia 1934, Sąd Okręgowy uznał, że gazownię w Kołomyi zaliczyć należy jak każdą inną gazownię bez względu na sposób, rodzaj wykonania czynności i rozmiar przedsiębiorstwa tak pod względem urządzeń, jak ilości zatrudnionych robotników, do przedsiębiorstw przemysłowych w rozumieniu rozdz. XVI lit. C cz. II taryfy świadectw przemysłowych, wykonując bowiem czynności zarobkowe, trudni się ona dostarczaniem konsumentom gazu oświetleniowego nie w formie gazolu, zakupywanego w firmie „Gazolin", lecz w postaci przeistoczonej drogą odpowiednich czynności przygotowawczych względnie przetwórczych, dostosowanych do potrzeb oświetleniowych. Twierdzenie kasacji, że gazownia w Kołomyi nie jest gazownią we właściwem znaczeniu tego pojęcia, gdyż nie wytwarza gazu z odpowiednich surowców zapomocą specjalnych urządzeń, lecz po odpowiedniem rozcieńczeniu dostarcza go konsumentom, a więc winna być zaliczona do kategorji przedsiębiorstw przemysłowych, przewidzianych w rozdz. XIX cz. II lit. C taryfy, nie zaś do kategorji III rozdz. XVI tejże taryfy, nie jest słuszne, gdyby bowiem ustawodawca przyjął jako charakterystyczną cechę tego rodzaju przedsiębiorstw moment „przetwarzania", toby nie zaliczył do kategorji przedsiębiorstw, przewidzianych w rozdz. XVI taryfy, przedsiębiorstw wodociągowych, które przecież niczego nie przetwarzają. W tym stanie rzeczy zarzut kasacji przedstawia się jako bezpodstawny. Ponadto, wbrew twierdzeniu kasacji, czynność gazowni polegała na przetwarzaniu gazolu zapomocą powietrza. ...

996.

PODATKI i OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek wyrównawczy: Badanie przez władzę nadzorczą celowości powiększenia wymiaru.

Przy powzięciu decyzji w myśl ust. 2 art. 3 ustawy z 20 marca 1931 o samoistnym podatku wyrównawczym dla gmin wiejskich poz. 172 Dz. Ust. władza nie jest władna badać wniosku gminy, zawartego w jej uchwale o podwyższeniu stawki podatkowej, pod względem celowości tego podwyższenia. (Teza).

Wyrok NTA z 15 października 1934 l. rej. 1944/32 w sprawie Gminy Stołpce przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie podatku wyrównawczego.

Rada gminy stołpeckiej na posiedzeniu w dniu 31 marca 1931 w celu zapobieżenia niepowetowanym stratom, mogącym powstać z powodu niewykończenia rozpoczętej przed 1 kwietnia 1931 budowy gmachu Urzędu gminnego w Stołpcach oraz budynku gospodarczego, uchwaliła z powołaniem się na art. 3 ustawy z 20 marca 1931 poz. 172 Dz. Ust., powiększyć wymiar gminnego podatku wyrównawczego przez powiększenie mnożnika 1,50 o 0,25. Urząd Wojewódzki Nowogródzki decyzją z 30 czerwca 1931 odmówił zatwierdzenia tej uchwały, wychodząc z założenia, że podwyższenie podatku w okresie ciężkiego przesilenia gospodarczego będzie stanowić nadmierny ciężar dla płatników, tem bardziej, że na terenie powiatu stołpeckiego nie miało miejsca w przeciwieństwie do innych powiatów obniżenie specjalnych opłat drogowych. W odwołaniu do Ministerstwa Spraw Wewn. Urząd gminny prosił o uchylenie decyzji Wojewody Nowogródzkiego i zatwierdzenie uchwały gminnej z 31 marca 1931, motywując swą prośbę tem, że budowa gmachu została rozpoczęta przed panującym kryzysem gospodarczym, a niewykończenie jej naraziłoby gminę na podwójne straty materjalne, gdyż 1) niewykończone sale wskutek działań atmosferycznych uległyby zniszczeniu, 2) sale te obecnie nie dają żadnych zysków, na które zarząd gminy liczył przy wznoszeniu gmachu, a już wydatkowany kapitał przy obecnym stanie budynku nie będzie się amortyzował. Odwołania nie uwzględniło Ministerstwo Spraw Wewn. decyzją z 6 listopada 1931 z przyczyn, wskazanych w decyzji Urzędu Wojewódzkiego oraz że podniesiony w odwołaniu zarzut nie da się podciągnąć pod pojęcie niepowetowanych strat w rozumieniu art. 3 ustawy z 20 marca 1931. Decyzja ta jest przedmiotem skargi do NTA. . . .

NTA rozważył, co następuje:

Według art. 3 ustawy z 20 marca 1931 o samoistnym podatku wyrównawczym dla gmin wiejskich poz. 172 Dz. Ust. gminy wiejskie na obszarze województw wschodnich, które w celu zapobieżenia niepowetowanym stratom zmuszone są wykończyć lub zabezpieczyć rozpoczęte przed 1 kwietnia 1931 inwestycje, mają p r a w o powiększyć wymiar podatku wyrównawczego przez powiększenie mnożnika 1,50 o 0,25. Powiększenie wymiaru może nastąpić na podstawie decyzji wojewody, powziętej przy współudziale wydziału wojewódzkiego.

Z treści pow. artykułu wynika, że wojewoda przed wydaniem swej decyzji w sprawie zastosowania zwiększonego mnożnika winien w każdej konkretnej sprawie zbadać, czy mają miejsce okoliczności faktyczne, wyszczególnione w pierwszym ustępie tego artykułu, czy też takie okoliczności nie zachodzą. Od tych bowiem okoliczności i tylko od nich uzależnione jest w myśl pow. przepisu p r a w o gminy do powiększenia wymiaru podatku wyrównawczego. Przepis ten natury wyjątkowej tem samem ścieśnia uprawnienia władzy nadzorczej przy powzięciu decyzji na wniosek gminy, a w szczególności wyklucza prawo władzy nadzorczej rozpatrywania takiego wniosku w płaszczyźnie jego celowości.

Władza pozwana, jak widać z treści zaskarżonego orzeczenia, oparła swą decyzję przedewszystkiem na motywach, przytoczonych w decyzji I instancji (nadmierny ciężar dla płatników w okresie ciężkiego przesilenia gospodarczego). Pomijając już, że sama ustawa o samoistnym podatku wyrównawczym, przewidująca podwyżkę quaestionis, została uchwalona już w tym okresie przesilenia (20 marca 1931), zauważyć należy, że motywy, przytoczone przez władzę, nie znajdują uzasadnienia w przepisach art. 3 ustawy i są sprzeczne z powyższą wykładnią, albowiem obracają się właśnie w płaszczyźnie celowości.

W dalszym ciągu swego orzeczenia władza pozwana powołała nowy motyw, mianowicie, że „zarzut co do strat materjalnych nie da się podciągnąć pod pojęcie niepowetowanych strat", czyli stanęła na stanowisku, że w danym przypadku nie zachodzą te okoliczności, które w myśl postanowień art. 3 są istotne dla zastosowania mnożnika w stopniu powiększonym.

Motyw ten byłby decydującym dla odmownego stanowiska władzy pozwanej, gdyby znajdował oparcie w przesłankach faktycznych sprawy. Z akt sprawy natomiast widocznem jest, że jakkolwiek gmina podniosła w odwołaniu, że niewykończone sale wskutek działań atmosferycznych ulegają zniszczeniu i nie dają żadnych zysków,

któreby amortyzowały już włożony kapitał, to jednak władza pozwana nie rozprawiła się z temi zarzutami odwołania, w szczególności nie wyjaśniła, z jakiego powodu strat, stwierdzonych przez gminę, nie uznała za niepowetowane.

W przytoczonym powyżej braku uzasadnienia decyzji i nierozprawieniu się z zarzutami odwołania NTA dopatrzył się wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącej gminy, wobec czego na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 uchylił zaskarżoną decyzję.

997.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty drogowe: Charakter[1]); różnica między opłatami specjalnemi a dopłatami za nadmierne zużywanie dróg; ulgi dla nowowznoszonych budowli; wymogi przy nakładaniu opłat na właścicieli nowowznoszonych budowli.

1. Opłaty specjalne, przewidziane w art. 19 ustawy z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust. o budowie i utrzymaniu dróg publicznych, obowiązują płatników jako członków danego związku komunalnego, niezależnie od tego, czy i w jakim stopniu z dróg korzystają, zaś do opłat z art. 23 pociągane być mogą dodatkowo tylko osoby, otrzymujące z dróg szczególne korzyści lub nadmiernie zużywające drogi.

2. Ulgi z art. 1 ustawy z 22 września 1922 poz. 786 Dz. Ust. i z art. 1 ustawy z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. o ulgach dla nowowznoszonych budowli nie obejmują opłat drogowych, przewidzianych w art. 19 pow. ustawy z 10 grudnia 1920.

3. Wola pobierania opłat także od właścicieli nowowznoszonych budowli winna być w statucie związku komunalnego wyraźnie ujawniona.

Wyrok NTA z 5 lutego 1935 l. rej. 5781/32 w sprawie Maksa i Frydy Holloschütz w Tarnopolu przeciw Tymczasowemu Wydziałowi Powiatowemu w Tarnopolu w przedmiocie wymiaru specjalnej opłaty drogowej na r. 1931/32.

. . . I. W wyroku z 8 czerwca 1931 l. rej. 2986/29 (Zbiór wyro-

1) Por. OPA 272/33.

ków Nr. 467 S) NTA orzekł i uzasadnił, że ulgi z art. 1 ustawy z 22 września 1922 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 786 Dz. Ust. nie obejmują opłat drogowych, przewidzianych w art. 19 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust. W uzasadnieniu powyższego wyroku NTA przytoczył m. i., że ulgi z art. 1 ustawy z 22 września 1922 mają zastosowanie tylko do podatków b u d y n k o w y c h, już więc z tego powodu żądanie zwolnienia na podstawie powyższego przepisu od specjalnej o p ł a t y d r o g o w e j nowowznoszonego budynku nie jest uzasadnione; przemawia za tem brzmienie tego artykułu, który mówi tylko o podatkach budynkowych, ogólna zasada, że przepis ten, jako stwierdzający wyjątek od powszechności obowiązku podatkowego, nie podlega rozszerzającej interpretacji, oraz zasada, ustalona przez NTA w licznych wyrokach, m. i. z 18 lutego 1925 l. rej. 1507/24, że opłata drogowa, przewidziana w art. 19 i 23 ustawy z 10 grudnia 1920, nie jest podatkiem w rozumieniu komunalnych przepisów finansowych. Wykładnia powyższa ma w całej pełni zastosowanie do art. 1 ustawy o ulgach podatkowych dla nowowznoszonych budowli z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust., obowiązującej w czasie miarodajnym, który identycznie do postanowień ustawy z 22 września 1922 zawiera również tylko zwolnienia od podatków od nieruchomości, względnie od podatków budynkowych.

Dodać wreszcie należy, że nawet nowa ustawa z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust., która ulgi podatkowe rozszerza na wszelkiego rodzaju podatki i opłaty, dla których podstawą wymiaru są podatki od nieruchomości lub budynkowe, wyraźnie zaznacza, że ulgom tym nie podlegają opłaty, przewidziane w art. 19 ustawy z 10 grudnia 1921 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust.

Stojąc również obecnie na dotychczasowem swem stanowisku, NTA zarzut skargi, idący w odmiennym kierunku, uznał za nieuzasadniony.

II. Art. 19 i 23 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920, jak wykazuje ich treść, przewidują dwie odrębne opłaty na potrzeby drogowe. Art. 19 przewiduje opłaty, obowiązujące płatników jako członków powiatowego związku komunalnego, zainteresowanych w należytem utrzymaniu i rozwoju dróg powiatowych, jako składowej części ogólnych urządzeń samorządowych, t. j. obowiązujące płatników bez zależności od tego, czy i w jakim stopniu indywidualnie z dróg korzystają, art. 23 zaś przewiduje, niezależnie od opłat poprzednich, dodatkowe opłaty od osób, które otrzymują z budowy i utrzymania dróg szczególne korzyści lub nadmiernie je zużywają.

Stanowisko skarżących, że art. 19 ustawy zawiera tylko ogólne upoważnienie związków samorządowych do uchwalania specjalnych opłat drogowych, a dopiero art. 23 upoważnienie to rozprowadza, jest mylne i nie odpowiada treści tych artykułów. Dla wykazania różnicy między opłatami tych dwu rodzajów, dość wykazać, że według art. 19 prawo pobierania opłat przysługuje tylko wojewódzkim i powiatowym związkom komunalnym na potrzeby dróg wojewódzkich i powiatowych, gdy tymczasem opłaty z art. 23 mogą być ustanawiane nietylko na potrzeby dróg wyszczególnionych, lecz również na potrzeby dróg państwowych oraz gminnych, że opłaty z art. 19 mogą pokryć całkowicie fundusz, niezbędny dla budowy i utrzymania dróg, gdy tymczasem według art. 23 płatnicy mogą być pociągani tylko do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg.

Ponieważ, jak wykazują akta, sporna opłata ma za podstawę prawną art. 19 ustawy drogowej, przeto okoliczność, iż płatnicy, jako właściciele nieruchomości miejskiej, z dróg powiatowych specjalnie nie korzystają ani ich nadmiernie nie zużywają, jest wbrew wywodom skarżących dla wymiaru spornej opłaty obojętna. . . .

III. Skarżący zarzucają, że statut opiewa tylko na „specjalną opłatę drogową, obliczoną od zasadniczego podatku państwowego od nieruchomości (budynków)" i nie przewiduje opłaty, wymierzonej w stosunku do „idealnego podatku", wobec czego oni, jako właściciele nowowzniesionego budynku, od którego państwowy podatek budynkowy nie jest wymierzany, obowiązkowi opłat nie podlegają. Temu zarzutowi skargi władza pozwana przeciwstawia argument, że skoro powiatowe związki komunalne mają pełną swobodę w określaniu wysokości i sposobu rozkładu opłat drogowych, to Tymczasowy Wydział Powiatowy jest również uprawniony do wymiaru specjalnej opłaty drogowej od nowowznoszonych budowli i do przeprowadzenia w tych przypadkach wymiaru w stosunku do t. zw. idealnego podatku od nieruchomości, ustalonego w myśl § 13 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust. Ta argumentacja władzy pozwanej nie jest jednak trafna. Wprawdzie istotnie przepis art. 19 ustawy drogowej upoważnia ogólnie powiatowe związki komunalne do uchwalania opłat na budowę i utrzymanie dróg powiatowych i nie ogranicza tych związków w wyborze podstaw tej opłaty, a tem samem nie wyklucza pobierania tej opłaty także od budynków nowowznoszonych, lecz wola pobierania przez związek komunalny opłat tego ostatniego rodzaju, jak wogóle wola pobierania opłat na wszelkich innych podstawach, winna być w statucie podatkowym wyraźnie określona. Skoro więc skarżący zarzucają, że miarodajny statut przewiduje wymiar opłat, obliczonych

tylko od zasadniczego podatku państwowego od nieruchomości i budynków, skoro tego rodzaju postanowienie samo przez się nie daje jeszcze podstawy do rozszerzenia wymiaru również na „idealny" podatek od budynków, a władza pozwana przy rozpoznaniu odwołania wyszła z założenia prawnego z wykładnią powyższą niezgodnego, — NTA na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

998.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Robotnicy przedsiębiorstw samorządowych[1]).

Robotnicy, zatrudnieni w samorządowych przedsiębiorstwach, wolni są w myśl § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z 11 marca 1925 poz. 192 Dz. Ust. od obowiązku ubezpieczenia w funduszu bezrobocia, jeżeli na wypadek zwolnienia z pracy regulamin samorządu zapewnia im emeryturę lub jednorazową odprawę w rozmiarze nie mniej korzystnym od świadczeń, do jakich dany robotnik miałby prawo w razie ubezpieczenia na wypadek bezrobocia. (Teza).

Wyrok NTA z 7 grudnia 1934 l. rej. 9622/32 w sprawie Gminy m. Krakowa przeciw Komisji Odwoławczej Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia etatowych robotników, zatrudnionych w rzeźni i na targowicy miejskiej.

... W motywach uchwał w sprawie etatowych pracowników rzeźni i targowicy zaznaczono, że według twierdzenia skarżącej gminy wymienieni pracownicy nie mogą być poza postępowaniem dyscyplinarnem zwolnieni z pracy, że wbrew temu twierdzeniu pracownicy ci mogą być według art. 23 miejskiego statutu emerytalnego zwolnieni z pracy i otrzymują w tym razie, o ile nie nabyli praw do uposażenia emerytalnego, jednorazową odprawę i że przyznane tym statutem pracownikom korzyści w razie zwolnienia nie mogą być uważane za zabezpieczenie, przewidziane w § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z 11 marca 1925 poz. 192 Dz. Ust., ponieważ korzyści te, jako wypływające z tytułu zabezpieczenia emerytalnego, nie mają nic wspólnego z ubezpieczeniem na wypadek braku pracy, ustanowionem we wspomnianym przepisie.

---

1) Por. OPA 914/34.

Skarżąca gmina podnosi przedewszystkiem, że władza pozwana przy rozpatrywaniu sprawy pominęła rozporządzenie Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 546 Dz. Ust., które obowiązuje w miejsce powołanego w zaskarżonych uchwałach rozporządzenia z 11 marca 1925.

Zarzut ten nie jest trafny. Rozporządzenie bowiem z 25 czerwca 1932 — jak to okazuje się z jego § 7 w łączności z art. 3 ustawy z 17 marca 1932 poz. 399 Dz. Ust. — weszło w życie z dniem 11 lipca 1932, zaskarżonemi uchwałami zaś, jak to wynika z decyzji I instancji, rozpoznano sprawę ubezpieczenia w okresie przed tymże dniem.

Pozatem wywodzi skarżąca gmina, że stali pracownicy otrzymują według statutu emerytalnego w razie zwolnienia jednorazową odprawę względnie zaopatrzenie emerytalne, które jest znacznie szersze od ubezpieczenia na wypadek bezrobocia.

Rozpatrując te wywody, stwierdzić należy, że — jak to wynika z § 4 rozporządzenia z 11 marca 1925 — znaczenie istotne dla obowiązku ubezpieczenia w funduszu bezrobocia robotników, zatrudnionych w samorządowych przedsiębiorstwach i zakładach, ma tylko okoliczność, czy robotnicy ci na wypadek zwolnienia ich z pracy mają na podstawie regulaminu, bliżej określonego w powyższym przepisie, zapewnione zabezpieczenie w okresie bezrobocia. Wyłączenie robotników wymienionych kategoryj od obowiązku zabezpieczenia w funduszu bezrobocia uzależnione jest nie od tego, czy dany samorząd zapewnia im specjalne zabezpieczenie na wypadek bezrobocia, lecz od tego, czy dany samorząd zapewnia im wogóle zabezpieczenie na wypadek zwolnienia z pracy. Każdego więc rodzaju zabezpieczenie, zapewnione regulaminem na wypadek zwolnienia z pracy, a zatem także zabezpieczenie emerytury lub jednorazowej odprawy, jest okolicznością, wykluczającą obowiązek ubezpieczenia w funduszu bezrobocia, oczywiście jednak z zastrzeżeniem, że świadczenia ze strony samorządu nie są co do swego rozmiaru mniej korzystne od świadczeń, do jakich dany robotnik miałby prawo w razie ubezpieczenia w funduszu bezrobocia. Zastrzeżenie to wynika z zawartych w przepisie, o którym mowa, słów „zabezpieczenia w okresie bezrobocia“ oraz z racji logicznej tego przepisu.

Zapatrywanie wobec tego władzy pozwanej, że korzyści, wypływające z zapewnionego przez skarżącą gminę zabezpieczenia emerytalnego, nie mają nic wspólnego z zabezpieczeniem w funduszu bezrobocia, a zatem nie mają wogóle żadnego znaczenia dla obowiązku tego ubezpieczenia, jest mylne.

Okoliczność zaś, podniesiona przez władzę pozwaną w odpo-

wiedzi na skargę, że statut emerytalny skarżącej gminy przewiduje tylko zabezpieczenie na wypadek niezdolności do pracy, NTA pominął, ponieważ w zaskarżonem orzeczeniu wogóle na tę okoliczność się nie powołano, a natomiast przyjęto, że robotnik, zwolniony z pracy przed nabyciem praw do uposażenia emerytalnego, otrzymuje jednorazową odprawę.

Kierując się temi rozważaniami, należało zaskarżone orzeczenie uchylić, jako niezgodne z ustawą.

999.

KONCESJE ELEKTRYCZNE.

Wydawanie uprawnień rządowych — zakres swobodnego uznania.

Ministerstwo Robót Publ., wydając rozporządzenie wykonawcze z 20 maja 1923 poz. 441 Dz. Ust. i ustalając w tem rozporządzeniu na podstawie art. 5 ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust. szczegółowy tryb postępowania przy wydawaniu uprawnień rządowych na wytwarzanie, przesyłanie i rozdzielanie energji elektrycznej, samo ograniczyło zakres swego swobodnego uznania przepisami, zawartemi w tem rozporządzeniu, a w szczególności w § 15 tego rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 12 października 1934 l. rej. 6463/31, 6464/31 w sprawie Elektrowni w Żelechowie Sp. z ogr. odp. przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie odmowy udzielenia uprawnienia rządowego na zakład elektryczny w Żelechowie oraz w przedmiocie nadania firmie „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego Sp. Akc." uprawnienia na wyłączny zbyt hurtowy energji elektrycznej na terytorjum, obejmującem m. i. Żelechów.

. . . Spółka „Elektrownia w Żelechowie" zaskarżyła do NTA orzeczenie Ministerstwa Robót Publ. z 28 maja 1931 w częściach, dotyczących objęcia terytorjum m. Żelechowa uprawnieniem rządowem Nr. 151, nadanem firmie „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego", oraz orzeczenie tegoż Ministerstwa z 3 czerwca 1931, załatwiające odmownie podanie skarżącej Spółki o nadanie jej uprawnienia rządowego na prowadzenie zakładu elektrycznego w Żelechowie. . . .

NTA rozważył przedewszystkiem zasadniczy zarzut, podniesiony w skargach, że zarówno nadanie uprawnienia rządowego z 28

maja 1931 Nr. 151 firmie „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego“ na elektryfikację m. żelechowa, jak i odrzucenie orzeczeniem z 3 czerwca 1931 podania skarżącej Spółki o nadanie jej uprawnienia rządowego na zakład elektryczny w żelechowie zostały dokonane przez władzę pozwaną z pominięciem i naruszeniem dobrze nabytego od tejże władzy przez skarżącą Spółkę uprawnienia rządowego na prowadzenie zakładu elektrycznego w żelechowie, lub co najmniej dobrze nabytego przez skarżącą Spółkę i wiążącego władzę pozwaną p r a w a d o o t r z y m a n i a od władzy pozwanej uprawnienia rządowego na zakład elektryczny w żelechowie.

Zarzut ten w pierwszej alternatywie, oparty na stwierdzeniu aktualnego posiadania przez skarżącą Spółkę pełnych praw, wynikających z formalnego posiadania uprawnienia rządowego, nie mógł być uznany przez NTA za słuszny już chociażby dlatego, iż uprawnienie rządowe na zakład elektryczny, nadające posiadaczowi szerokie uprawnienia publiczne w myśl art. 6, 8 i 10 ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust., ograniczające istotnie prawa prywatne osób trzecich, by uzyskać moc wiążącą te osoby trzecie, wymaga bezwzględnie w myśl ust. ost. § 15, ust. 3 § 17 i ust. 2 § 18 rozporządzenia z 20 maja 1923 poz. 441 Dz. Ust. podania do powszechnej wiadomości przez ogłoszenie w Monitorze Polskim formalnego aktu nadania uprawnienia rządowego przez Ministra Robót Publ. (obecnie Ministra Przemysłu i Handlu), jak również ogłoszenia wszelkich następnych zmian w tym akcie.

Natomiast słuszny jest, zdaniem NTA, przedstawiony powyżej zarzut skargi w alternatywie drugiej — naruszenia przez pozwaną władzę w zaskarżonych orzeczeniach dobrze nabytego przez skarżącą Spółkę od władzy pozwanej i wiążącego tę władzę (a nie osoby trzecie) prawa do otrzymania uprawnienia rządowego na zakład elektryczny w żelechowie według ustalonego i uzgodnionego ostatecznie tekstu uprawnienia.

Władza pozwana w swej odpowiedzi na skargę słusznie podnosi, że nadanie uprawnienia na zakład elektryczny jest aktem swobodnego uznania władzy, jednakże władza pozwana, wydając rozporządzenie wykonawcze z 20 maja 1923 i ustalając w tem rozporządzeniu na podstawie art. 5 ustawy z 21 marca 1922 szczegółowy tryb postępowania przy wydawaniu uprawnień rządowych, sama ograniczyła zakres swego swobodnego uznania przepisami, zawartemi w tem rozporządzeniu, a w szczególności w § 15 tego rozporządzenia. Już z § 9 rozporządzenia wynika, że nawet w początkowem stadjum postępowania koncesyjnego to swobodne uznanie władzy pozwanej

do odrzucenia bez dochodzenia podania o koncesję jest ograniczone obowiązkiem podania w orzeczeniu w razie odmowy powodów, któremi mogą tu być, oceniane oczywiście swobodnie przez władzę, względy na ogólną elektryczną gospodarkę kraju lub względy techniczne. Nie jest to więc całkowicie swobodne uznanie, przewidziane w ust. 3 art. 75 prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.). Dopiero po stwierdzeniu, że nie zachodzą powyższe względy do odrzucenia podania a limine, Ministerstwo zarządza przeprowadzenie dochodzeń przez wojewodę.

Dla t. zw. drobnych zakładów elektrycznych, jak zakład w Żelechowie, objętych uproszczonem postępowaniem, uregulowanem w rozporządzeniu z 14 lipca 1925 poz. 529 Dz. Ust., to stadjum swobodnej oceny z punktu widzenia ogólnych założeń gospodarki elektrycznej kraju i ze względów technicznych — następuje po przeprowadzeniu dochodzeń przez wojewodę, przy ocenie wyników tych dochodzeń w myśl przepisów §§ 15 i 16 rozporządzenia z 20 maja 1923 poz. 441 Dz. Ust., przyczem i tutaj władza jest związana formalnym obowiązkiem wyczerpania w ewentualnej odmownej decyzji wszelkich zarzutów i żądań, podniesionych w toku dochodzeń.

Jeżeli jednak władza po rozważeniu i ocenie wyników dochodzeń zadecyduje pozytywnie w kierunku nadania uprawnienia, wynika dla tej władzy w myśl ust. 1 § 15 obowiązek ustalenia treści aktu uprawnienia i zakomunikowania tego aktu petentowi z wezwaniem do wyrażenia zgody na tekst i wniesienia opłaty koncesyjnej.

Według wreszcie brzmienia ust. 2 § 15 wspomnianego kilkakrotnie już rozporządzenia z 20 maja 1923, w razie zgody petenta na ustaloną przez Ministerstwo treść aktu uprawnienia rządowego i po wniesieniu przez petenta opłaty Ministerstwo Robót Publ. (obecnie Ministerstwo Przemysłu i Handlu) n a d a j e u p r a w n i e n i e.

Z ostatnio przytoczonych przepisów, że po zasadniczej pozytywnej decyzji Ministerstwa co do wydania uprawnienia oraz po przyjęciu przez petenta ustalonego przez Ministerstwo tekstu tego aktu i po wniesieniu przez petenta należnej opłaty koncesyjnej powstaje dla Ministerstwa Robót Publ. (obecnie Ministerstwa Przemysłu i Handlu) obowiązek sporządzenia aktu uprawnienia rządowego, wydania tego aktu petentowi i następnie ogłoszenia tego aktu w Monitorze Polskim dla nadania mu mocy aktu publicznego, wiążącego osoby trzecie, a jednocześnie dla petenta powstaje dobrze nabyte prawo żądania wykonania tego obowiązku przez Ministerstwo Robót Publ. (obecnie Ministerstwo Przemysłu i Handlu). Słowem, przez zamieszczenie przepisu ust. 2 § 15 cytowanego powyżej rozporządzenia wykonawczego Ministerstwo Robót Publ. samo ograniczyło się co

do czasu, w przeciągu którego może według swego w zasadzie swobodnego uznania — uprawnienia odmówić, związując się nie dopiero formalnym aktem wydania uprawnienia rządowego, lecz już skierowanem do petenta, a przewidzianem w ust. 1 tegoż § 15 pismem.

Skoro więc w danej sprawie z aktów wynika, że po przeprowadzeniu dochodzeń przez Lubelski Urząd Wojewódzki z dodatnim wynikiem dla skarżącej Spółki, uwzględniła następnie taż Spółka żądania Ministerstwa Robót Publ. co do zawarcia nowej umowy dzierżawnej z Magistratem m. żelechowa, co do unieważnienia przez założycieli Spółki poprzedniej umowy z tymże Magistratem z 2 czerwca 1927 i co do wprowadzenia zmian do aktu spółki, że dalej Minister Robót Publ. decyzją z 25 września 1930 rozstrzygnął zasadniczo pozytywnie kwestję nadania uprawnienia rządowego skarżącej Spółce, że wreszcie Ministerstwo Robót Publ. w piśmie z 17 października 1930 uzależniło wydanie aktu uprawnienia rządowego jedynie od zaakceptowania przez skarżącą Spółkę treści tego aktu z ostatnio wprowadzonemi przez Ministerstwo zmianami i od wniesienia opłaty koncesyjnej i kaucji, a skarżąca Spółka obydwu tym warunkom uczyniła zadość, należy uznać, że od tego ostatniego momentu — wniesienia opłaty i kaucji, t. j. od dnia 1 grudnia 1930, skarżąca Spółka ma dobrze nabyte i wiążące władzę pozwaną prawo do otrzymania od władzy pozwanej uprawnienia rządowego na zakład elektryczny w żelechowie.

Ponieważ zaś władza pozwana zarówno w orzeczeniu z 28 maja 1931 w częściach, dotyczących objęcia terytorjum m. żelechowa uprawnieniem rządowem Nr. 151, nadanem firmie „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego", jak i w orzeczeniu z 3 czerwca 1931 naruszyła — wbrew wyłuszczonym powyżej przepisom — dobrze nabyte prawo skarżącej Spółki do uzyskania uprawnienia rządowego na zakład elektryczny w żelechowie, NTA, nie wchodząc w rozpatrzenie pozostałych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy nieistotnych, uchylił jako niezgodne z ustawą, orzeczenie Ministerstwa Robót Publ. z 3 czerwca 1931 w całości, a orzeczenie tegoż Ministerstwa z 28 maja 1931 w częściach, dotyczących objęcia terytorjum m. żelechowa uprawnieniem rządowem Nr. 151, nadanem firmie „Zjednoczenie Elektryczne Okręgu Radomskiego i Kieleckiego" (Monitor Polski 1931 Nr. 145).

1000.

KONCESJE ELEKTRYCZNE.

Uprawnienia z umowy koncesyjnej z czasu przed wejściem w życie ustawy elektrycznej; prawo wyłączności.

Zakładowi elektrycznemu, który zawarł umowę koncesyjną o dostarczanie energji elektrycznej ze związkiem samorządowym przed wejściem w życie ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust., służy na mocy art. 11 tej ustawy również prawo wyłączności na terytorjum tego związku, jeżeli prawo to wynika z treści zawartej umowy. (Teza).

Wyrok NTA z 12 października 1934 l. rej. 2844/31 w sprawie Elektrowni Okręgowej w Zagłębiu Krakowskiem Sp. Akc. przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie nadania uprawnienia na zakład elektryczny.

Zjednoczone Akc. Tow. Elektryczne w Wiedniu, którego prawa przeszły następnie na skarżącą Spółkę Akc. „Elektrownia Okręgowa w Zagłębiu Krakowskiem", zawarło 12 października 1912 z gminą miejską m. Chrzanowa umowę o dostarczanie prądu elektrycznego do oświetlenia i innych potrzeb miasta na przeciąg lat 40. Analogiczne umowy zawarte zostały z temże Towarzystwem oraz Bankiem Przemysłowym, jako założycielami Tow. Akc. „Zachodnio-Galicyjskich Elektrowni Okręgowych w Krakowie", 19 lipca 1913 przez gminę Trzebinia-Wieś, a 10 grudnia 1914 przez gminę Trzebinia-Miasto. Prawa, wynikające z tych ostatnich umów, przeszły również do skarżącej Spółki.

W umowach tych w art. 1 zastrzeżono, że gminy przyznają Zakładowi elektrycznemu wyłączne prawo na zakładanie na gruntach, będących własnością gminy, przewodów ziemnych i powietrznych celem dostarczania prądu elektrycznego, że w ciągu okresu umownego tylko wymienione zakłady uprawnione będą do zakładania na gruntach, drogach, placach i ulicach gminnych przewodów elektrycznych i że gmina w tym czasie czy to dla oświetlenia elektrycznego, czy dla oświetlenia gazowego, czy też dla oświetlenia innego rodzaju, równego lub podobnego prawa nikomu innemu w całości ani w części nie udzieli, ani też sama takowego wykonywać nie będzie. Ponadto gminy zobowiązały się nie udzielać nikomu prawa do przeprowadzenia przez swoje terytorjum przewodów elektrycz-

nych lub innych zarówno dla oświetlenia, jak też dla siły popędowej do innych miejscowości.

Elektrownia Okręgowa w Zagłębiu Krakowskiem wniosła do Ministerstwa Robót Publ. 31 lipca 1924, 28 maja i 24 sierpnia 1925 podania, prosząc o udzielenie jej uprawnienia rządowego na mocy art. 1 ustawy elektrycznej na obszarze gmin, wyszczególnionych w załączniku do podania, przyczem na liście tych gmin zamieszczone zostały gminy, z któremi zawarte były wyżej wskazane umowy oraz umowy identyczne z powyższemi, następnie gminy, którym zakład dostarczał prądu bez żadnych umów koncesyjnych, jako też i gminy przez Towarzystwo nieeksploatowane, a wchodzące w skład powiatów chrzanowskiego, oświęcimskiego, krakowskiego, bialskiego, wadowickiego, wielickiego, olkuskiego i będzińskiego.

Po dłuższem dochodzeniu i wymianie korespondencji wymienione wyżej Towarzystwo uzyskało uprawnienie rządowe Nr. 56 z 23 stycznia 1928, mocą którego otrzymało ono na przeciąg lat 20 prawo wytwarzania, przetwarzania, przesyłania i rozdzielania energji elektrycznej w celu zawodowego jej zbytu na obszarze znacznie zmniejszonym w stosunku do terytorjum wymienionego w prośbie Towarzystwa, a mianowicie na obszarze wymienionych w § 1 uprawnienia gmin powiatu chrzanowskiego i oświęcimskiego, oraz prawo przesyłania energji elektrycznej w celu zawodowego jej zbytu do obszaru gmin Chrzanów, Trzebinia, Krzeszowice i Tenczynek. W § 4 uprawnienia zastrzeżono, że w czasie trwania uprawnienia nikt inny oprócz uprawnionego zakładu nie będzie miał prawa wytwarzania, przetwarzania, przesyłania i rozdzielania energji elektrycznej na obszarach objętych ust. 1 § 1 uprawnienia, t. j. na obszarze gmin, nie objętych umowami koncesyjnemi. Przedstawiciele uprawnionego Towarzystwa wyrazili 28 lutego 1928 w imieniu Towarzystwa zgodę na treść tego uprawnienia.

Reskryptem z 24 lipca 1930 Ministerstwo Robót Publ. poleciło Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie przeprowadzenie dochodzenia na podstawie art. 5 ustawy elektrycznej i §§ 9 i 11—14 rozporządzenia z 20 maja 1923 poz. 441 Dz. Ust. w sprawie udzielenia uprawnienia rządowego Jaworznickim Komunalnym Kopalniom Węgla. Na skutek dokonanych przez Urząd Wojewódzki obwieszczeń i rozpraw komisyjnych, Elektrownia Okręgowa w Zagłębiu Krakowskiem zgłosiła w sprawie tej sprzeciw. W sprzeciwie podniesiono: 1) wadliwość postępowania, wyrażającą się w tem, że podanie Jaworznickich Komunalnych Kopalń Węgla zawiera prośbę o rozszerzenie posiadanego uprawnienia Nr. 92, obwieszczenie zaś Urzę-

du Wojewódzkiego głosi o udzieleniu pomienionej Spółce nowego odrębnego uprawnienia; 2) z wymienionych w podaniu Jaworznickich Kopalń gmin — gminy Chrzanów i Trzebinia Miasto i Wieś objęte są umowami koncesyjnemi ze zgłaszającem sprzeciw Towarzystwem, przyczem Towarzystwo to posiada na terenie tych gmin prawo wyłączności; 3) pozostałe gminy Jaworzno, Długoszyn, Dąbrowa, Szaniec, Ciężkowice, Jeleń i Byczyna były objęte prośbami Towarzystwa, zgłaszającego sprzeciw, z r. 1924 i 1925 i aczkolwiek Towarzystwo to następnie w podaniu z 11 czerwca 1927 zgodziło się na częściowe narazie załatwienie swoich podań i wskutek tego otrzymało uprawnienie Nr. 56, nie obejmujące terytorjum tych gmin, to jednak sprawa powyższa nie może być uważana za załatwioną i postępowanie administracyjne trwa nadal. Następnie sprzeciw zawiera również argumenty o charakterze gospodarczym, zmierzające do udowodnienia, że zelektryfikowanie tych gmin przez rekurujące Towarzystwo połączone będzie z większą korzyścią zarówno dla Skarbu Państwa, jak i dla interesowanej gminy. W konkluzji sprzeciwu zawarta jest prośba o pozostawienie bez uwzględnienia podania firmy „Jaworznickie Komunalne Kopalnie Węgla“ z 24 czerwca 1930 o rozszerzenie uprawnienia rządowego Nr. 92, oraz o udzielenie takiegoż uprawnienia rekurującej spółce na obszarach, wymienionych w podaniu.

Pomimo powyższego sprzeciwu Ministerstwo Robót Publ. nadało 31 stycznia 1931 Spółce Akcyjnej „Jaworznickie Komunalne Kopalnie Węgla“ uprawnienie rządowe Nr. 134, przyznając tej spółce prawo przetwarzania, przesyłania i rozdzielania energji elektrycznej na obszarze gmin Jaworzno, Długoszyn, Dąbrowa, Szczakowa, Ciężkowice, Jeleń i Byczyna pow. chrzanowskiego, oraz na obszarze miast Chrzanów i Trzebinia, w tych ostatnich jednak „w tym tylko zakresie“, w jakim realizacja tego prawa przez uprawnionego nie narusza w niczem praw, wynikających z umów, zawartych z powyższemi gminami przez prawozbywców Towarzystwa „Elektrowni Okręgowej w Zagłębiu Krakowskiem“. Uprawnienie udzielone zostało na przeciąg lat 20 i zastrzeżono, że przez czas trwania uprawnienia nikomu innemu nie będzie udzielone prawo rozdzielania energji elektrycznej na wymienionym obszarze z wyjątkiem gmin Chrzanów i Trzebinia, że jednak uprawnienie to nie narusza praw osób trzecich do wytwarzania, przetwarzania, przesyłania i rozdzielania energji elektrycznej na potrzeby własne, oraz do zasilania energją elektryczną mieszkalnych domów urzędniczych i robotniczych, będących własnością tych osób.

Komunikując o dokonanem nadaniu Elektrowni Okręgowej

w Zagłębiu Krakowskiem pismem z 31 stycznia 1931 i załatwiając zarzuty sprzeciwu, Ministerstwo oświadcza, że sprzeciw odnośnie do gmin Chrzanów i Trzebinia został uwzględniony przez zamieszczenie zastrzeżenia w § 1 uprawnienia o obowiązku uszanowania praw firmy rekurentki na tym obszarze, natomiast inne zarzuty sprzeciwu są nieuzasadnione. Dla merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy było okolicznością obojętną, czy nadanie uprawnienia Spółce Akc. „Jaworznickie Komunalne Kopalnie Węgla" było traktowane przez władze jako rozszerzenie posiadanego już przez tę spółkę uprawnienia, czy też nadanie uprawnienia nowego, nadanie zaś tych uprawnień zgodnie z art. 5 ustawy elektrycznej należy do uznania Ministra Robót Publ., który w tej sprawie nie jest bynajmniej związany kolejnością wniesionych w tej sprawie podań i nie ma obowiązku udzielania nadania, o które jest proszony, wreszcie do kompetencji Ministra należy ocena warunków natury gospodarczej.

Na przytoczoną wyżej decyzję Ministerstwa Robót Publ. wniosła skargę do NTA Spółka Akc. „Elektrownia Okręgowa w Zagłębiu Krakowskiem".

NTA po rozpoznaniu zarzutów skargi w związku ze stanem faktycznym ujawnionym w aktach i wywodami władzy pozwanej oraz przypozwanej osoby trzeciej, rozważył, co następuje:

Z treści art. 11, 12 i 13 ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust. wynika, że prawodawca stoi na stanowisku szanowania praw nabytych przez zakłady elektryczne na podstawie umów koncesyjnych z ciałami samorządowemi, zawartych przed wejściem w życie ustawy. Tak więc do uzyskania uprawnień rządowych w myśl postanowień ustawy elektrycznej, obowiązane są tylko te zakłady wymienionej kategorji, które bądź zmierzają do zmiany charakteru swej działalności, bądź do rozszerzenia obszaru zasilenia, zakreślonego umowami, bądź gdy zamierzają działać po wygaśnięciu uprawnień, wynikających z umów koncesyjnych; bezterminowe umowy koncesyjne, zawarte przed wejściem w życie ustawy elektrycznej, ograniczone są do daty 1 stycznia 1972, za wygasłe zaś w dniu 1 stycznia 1923 mają być uważane takie umowy tylko, jeżeli do tego terminu odnośne urządzenia elektryczne nie zostały uskutecznione.

Skoro zatem w sprawie niniejszej jest pomiędzy stronami bezsporna okoliczność, że skarżącej spółce służy prawo dostarczania prądu elektrycznego dla gmin Chrzanów i Trzebinia na skutek umów, zawartych przez prawozbywcę tej spółki przed wejściem w życie ustawy elektrycznej, a mianowicie 12 października 1912 oraz 19 lipca 1913 i 10 grudnia 1914, i termin odnośnej koncesji jeszcze nie

upłynął, to prawa, wynikające z powyższych umów dla skarżącej Spółki po myśli przytoczonych przepisów ustawy elektrycznej, winny być przez władzę w całości uszanowane. Władza pozwana oświadcza, że obowiązkowi temu nie uchybiła, skoro w uprawnieniu Nr. 144, nadanem Spółce Akc. „Jaworznickie Komunalne Kopalnie Węgla“, zamieściła zastrzeżenie, że nadawane tej spółce uprawnienie na terenie gmin Chrzanowa i Trzebini w niczem nie ma uchybiać prawom Spółki skarżącej. Spółka skarżąca jednak na to oświadcza, że prawa jej zostały już naruszone przez nadanie uprawnień elektrycznych na tym terenie innemu zakładowi elektrycznemu, służy jej bowiem na obszarze tych gmin wyłączne prawo dostarczania prądu elektrycznego. Trybunał uznaje stanowisko skarżącej Spółki w tej sprawie za słuszne. Według bowiem brzmienia § 1 zacytowanych na wstępie umów, zawartych w swoim czasie z gminami Chrzanów i Trzebinia, odnośny zakład elektryczny uzyskał nietylko prawo wyłącznego korzystania z gruntów, dróg i placów gminnych dla zakładania przewodów elektrycznych, jak to twierdzi władza pozwana, lecz ponadto gminy zobowiązały się nie zawierać w czasie trwania koncesji z nikim umowy o dostarczanie prądu elektrycznego, ani nawet zezwalać na przeprowadzenie przewodów przez swoje terytorja dla dostarczania prądu miejscowościom sąsiednim. Jeżeli władza pozwana, rozróżniając pojęcie wyłączności korzystania z gruntów, dróg, placów i ulic gminnych od pojęcia wyłącznego zawodowego zbytu energji elektrycznej, jednocześnie zaznacza, że pojęcia te nie były w koncesjach przedwojennych należycie rozróżniane, to z powyższego wynika, że umowy gmin Chrzanów i Trzebinia, jako umowy przedwojenne, należy interpretować nie ze stanowiska doszukiwania się powyższego rozróżnienia, lecz podług woli stron układających się, ujawnionej w akcie. Otóż z treści tych umów, które zmierzają do uregulowania całokształtu sprawy dostarczania prądu elektrycznego przez dany zakład elektryczny na potrzeby gminy i jej mieszkańców, wynika, że strony miały na względzie udzielenie uprawnień takich, jakie stanowią obecnie pod rządem obowiązującej ustawy elektrycznej uprawnienia rządowe z prawem wyłączności, nie zaś tylko przyznanie prawa wyłącznego korzystania z gminnych dróg komunikacyjnych dla przeprowadzenia przewodów elektrycznych. Ustawa elektryczna nakazuje utrzymanie w mocy umów koncesyjnych, zawartych przez zakłady elektryczne z ciałami samorządowemi, zrównywa zatem te uprawnienia z uprawnieniami, nadawanemi obecnie przez Rząd, o ile oczywiście odnośne umowy nie stanowią inaczej, władze zatem obowiązane są zajmować odnośnie do tych wszystkich uprawnień stanowisko jednolite, a stanowisko to i w spra-

wie niniejszej ujawnia władza w piśmie z 15 marca 1928 do Krakowskiego Związku Przemysłowców Górniczych w odpowiedzi na sprzeciw w sprawie udzielenia uprawnienia Nr. 56 skarżącej Spółce. W piśmie tem władza oświadcza, że zastrzeżenia o nienadawaniu tej spółce prawa wyłączności władza nie uwzględnia, gdyż byłoby to sprzeczne z wytyczną polityki elektryfikacyjnej, przyjętą w myśl p. 3 uchwały Komitetu Ekonomicznego Ministrów z 26 marca 1925 (Monitor Polski Nr. 114 z r. 1925) i polegającą na przydzielaniu zakładom elektrycznym określonych obszarów zasilenia z jednoczesnem przyjęciem przez uprawnionych zobowiązania należytego zelektryfikowania tych obszarów.

Skoro się zaś uzna, że na mocy przytoczonych wyżej umów skarżącej Spółce służy prawo wyłącznej dostawy prądu elektrycznego dla gmin Chrzanów i Trzebinia, to przyznawanie jakichś bliżej nieokreślonych uprawnień, jak to słusznie podnosi strona skarżąca, przez władzę Spółce Akc. „Jaworznickie Komunalne Kopalnie Węgla“ na tymże obszarze, pomimo uczynionego zastrzeżenia uznać należy za niezgodne z art. 4 i 11 ustawy elektrycznej.

Przechodząc zkolei do dalszych zarzutów skargi, NTA zaznacza, że — jak to słusznie oświadcza władza pozwana — żaden przepis prawa nie nakłada na władzę obowiązku rozpoznawania podań o udzielanie uprawnień rządowych na podstawie przepisów ustawy elektrycznej w kolejności ich zgłoszenia, skoro zatem na skutek podań, wniesionych w latach 1924, 1925 i 1927, skarżąca Spółka otrzymała w r. 1928 uprawnienie rządowe Nr. 56 na terenie mniejszym, aniżeli o to prosiła, to z powyższej okoliczności bynajmniej nie wynika, ażeby władza pomimo braku wyraźnej odmowy udzielenia skarżącej spółce proszonych przez nią uprawnień szerszych, nie miała prawa rozpoznać zgłoszeń innych zakładów elektrycznych odnośnie do obszarów skarżącej Spółce nie przydzielonych, oraz udzielić odnośnych uprawnień tym innym zakładom.

Natomiast słuszne są zarzuty skargi o niewyczerpaniu przez władzę w zaskarżonem orzeczeniu zawartych w sprzeciwie zarzutów. Jak to wyżej zaznaczono, skarżąca Spółka, sprzeciwiając się nadaniu koncesji Jaworznickim Komunalnym Kopalniom Węgla, dowodziła, że nadanie uprawnień jej na terenie gmin, o które w danym wypadku chodziło, z wyłączeniem Chrzanowa i Trzebini, byłoby połączone z większą korzyścią dla Skarbu Państwa, ze względu na możliwość wykupu przez Skarb Państwa po ekspiracji koncesji zakładu elektrycznego, jak również byłoby korzystniejsze i dla gmin ze stanowiska technicznego i ekonomicznego. Na zarzuty te władza pozwa-

na w zaskarżonem orzeczeniu odpowiada, że ocena okoliczności w tych sprawach ze stanowiska gospodarczego, należy całkowicie do jej uznania, przyczem powołuje się na art. 5 ustawy elektrycznej. Z powyższego przepisu jednak bynajmniej nie wynika, ażeby nadawanie uprawnień rządowych w tych sprawach było całkowicie pozostawione swobodnemu uznaniu Ministra Robót Publ. Przepis ten bowiem głosi, że wydanie uprawnienia nastąpi na podstawie dochodzeń, przeprowadzonych przez wojewodę w postępowaniu, które określi rozporządzenie wykonawcze. Rozporządzenie takie z 20 maja 1923 poz. 441 Dz. Ust. w § 16 stanowi, że w razie nieuwzględnienia sprzeciwu osób interesowanych, motywy zarządzenia winny wyczerpać wszystkie zarzuty i żądania, podniesione w toku dochodzeń. Z powyższego wynika, że władza pozwana, nie odpowiadając w zaskarżonem orzeczeniu na wszystkie żądania i zarzuty, zawarte w sprzeciwie firmy skarżącej, naruszyła zarówno wyżej wspomniany § 16 rozporządzenia Ministra Robót Publ. z 20 maja 1923, jak i art. 75 i 78 prawa o post. admin.

Na podstawie powyższych rozważań NTA, uwzględniając zarzuty skargi, uchylił zaskarżone orzeczenie zarówno z powodu niezgodności z ustawą, jak i wadliwości postępowania.

1001.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Dzień doręczenia decyzji.

Dzień nadania na pocztę nakazu płatniczego nie może być uznany za dzień doręczenia nakazu stronie; przepis art. 40 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) nie ma przy doręczaniu nakazów płatniczych zastosowania. (Teza).

Wyrok NTA z 18 grudnia 1934 l. rej. 675/33 w sprawie Dyrekcji Lasów Państwowych w Radomiu przeciw Przewodniczącemu Wydziału Powiatowego w Kielcach w przedmiocie wymiaru świadczeń drogowych za r. 1932/33 na rzecz gminy Samsonów.

... Sporna jest kwestja, czy jako dzień doręczenia płatnikowi, t. j. Dyrekcji Lasów Państwowych, ma być uważany dzień nadania na pocztę w urzędzie pocztowym pisma Urzędu gminy z wezwaniami płatniczemi, czy też dzień otrzymania wezwania przez płatnika, którym był w danym wypadku 14 września 1932. Otóż w tym względzie

zauważyć należy, iż art. 120 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) wyraźnie stwierdza, iż postanowienia tego rozporządzenia mają mieć zastosowanie przy wymiarze samoistnych danin komunalnych. Przepisy zaś o postępowaniu administracyjnem, o ile chodzi o kwestję doręczenia stronom pism urzędowych, a więc i wezwań płatniczych, wyraźny nacisk kładą na moment otrzymania pisma przez odbiorcę. Wynika to z postanowień, zawartych w art. 22—35, a zwłaszcza z art. 29, który stanowi, iż jeżeli datę doręczenia da się niewątpliwie ustalić, to pismo uważa się za doręczone w chwili otrzymania go przez odbiorcę. Przepis art. 40, stanowiący o znaczeniu biegu pocztowego, już z tego powodu w konkretnym wypadku nie może być stosowany, ponieważ dotyczy on zachowania terminu, a zatem terminu biegnącego, podczas gdy w danym wypadku nadanie na pocztę rozpoczynałoby bieg terminu, co oczywiście przez art. 40 nie było zamierzone.

W tym stanie rzeczy decyzja zaskarżona, odrzucająca odwołanie płatnika jako spóźnione, wydana została z pogwałceniem postanowień rozporządzenia o post. admin. i dlatego NTA, nie wdając się w ocenę dalszego zarzutu skargi, jako w tym stanie rzeczy bezprzedmiotowego, uchylił decyzję tę jako niezgodną z ustawą.

1002.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Mylna wykładnia obowiązującego przepisu prawnego nie może być uważana za brak jakiejkolwiek podstawy prawnej w rozumieniu art. 101 p. b) rozporządzenia o post. admin. poz. 341/28 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 26 lutego 1934 l. rej. 6253/30 w sprawie Ignacego Kosińskiego przeciw Wojewodzie Krakowskiemu w przedmiocie zezwolenia na postawienie parkanu.

... Władza pozwana uchyliła w drodze nadzoru na zasadzie art. 101 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. orzeczenie Tymczasowego Wydziału Powiatowego w Mielcu z 20 lipca 1928, uwzględniające wszystkie żądania skarżącego. Skar-

żący jednak twierdzi, że powyższy przepis nie ma żadnego zastosowania do sprawy niniejszej.

W myśl art. 75 pow. rozporządzenia każda decyzja, jeśli jest odmowna, powinna zawierać prawne i faktyczne uzasadnienie. Wprawdzie władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu powołała się na art. 101 powyższego rozporządzenia, ale takie uzasadnienie jest zupełnie niewystarczające, jeśli się zważy, że przepis art. 101 jest przepisem wyjątkowym i tylko w pięciu wymienionych w tym artykule wypadkach daje prawo władzy nadzorczej w trybie nadzoru uchylić z urzędu odnośną decyzję jako nieważną. Władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu nie wskazała jednak wcale, z którego punktu tego artykułu uchyliła w drodze nadzoru zaskarżone orzeczenie, w treści zaś tego orzeczenia właściwie nie przytacza żadnego z wypadków nieważności decyzji, przewidzianych w art. 101, a ogranicza się jedynie do powtórzenia tego samego uzasadnienia, które było podane w pierwotnem orzeczeniu z 2 października 1929. W razie jednak uchylenia decyzji w trybie nadzoru na podstawie art. 101, uzasadnienie musi być oparte tylko na powodach, wskazanych w tym artykule, inne powody są niewystarczające. W szczególności jeżeli chodzi o ustęp b) art. 101, to w trybie nadzoru na mocy tego przepisu władza nadzorcza może uchylić tylko taką decyzję, która wydana została b e z j a k i e j k o l w i e k p o d s t a w y p r a w n e j. Jak to już wielokrotnie wyjaśnił NTA, w szczególności w wyroku z 18 grudnia 1930 l. rej. 1195/29, mylna wykładnia obowiązującego przepisu prawnego nie może być uważana za brak jakiejkolwiek podstawy prawnej w rozumieniu art. 101 p. b) powyższego rozporządzenia. W ten sposób ze szkodą skarżącego zostały naruszone istotne formy postępowania administracyjnego....

Teza NTA, stwierdzająca, iż mylna wykładnia obowiązującego przepisu prawnego nie może być uważana za brak jakiejkolwiek podstawy prawnej w rozumieniu art. 101 p. b) rozporządzenia o post. admin. — jest bezwzględnie słuszna pod warunkiem jednak, iż będzie ustalona r o z p i ę t o ś ć i n t e r p r e t a c j i przepisów prawnych. Wydanie decyzji bez jakiejkolwiek podstawy prawnej jest bezwątpienia naruszeniem porządku prawnego. Zagadnienie, czy i o ile błędna interpretacja przepisu prawnego może być uważana za brak jakiejkolwiek podstawy prawnej, łączy się z rozwiązaniem zagadnienia, czy i o ile błędna interpretacja może być naruszeniem porządku prawnego.

Organa administracyjne stosują prawo względnie działają w ramach, ustalonych przez porządek prawny. Wyjście poza te granice jest naruszeniem prawa. Wynika z tego, że nie będzie naruszeniem z jednej strony niekonsekwentne lub niecelowe, na upoważnieniu jednak prawnem oparte działanie, a z drugiej strony nie będzie niem również błędna interpretacja ustaw.

Pierwsza rzecz nas w tem miejscu nie obchodzi. Zajmiemy się więc tylko błędną interpretacja ustaw.

Błędna interpretacja może zajść nietylko przy wykładni ścisłej nakazów lub zakazów ustawowych, ale także w odniesieniu do ustawowych granic, w obrębie których organa administracyjne mogą swobodnie działać, dalej w odniesieniu do zagadnienia rozpiętości tych granic, wreszcie w odniesieniu do pytania, czy ustawa dopuszcza stosowanie danego rodzaju środków administracyjnych.

Z chwilą jednak, gdy interpretacja, opierając się na rozmaitych właściwych jej sposobach, przekroczy granice błędnego rozumowania, gdy stanie w oczywistej sprzeczności z obowiązującym porządkiem prawnym, wówczas będzie ona naruszeniem prawa, a wydane na jej podstawie decyzje będą mogły być uważane za wydane bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Dr. Jerzy Panejko

1003.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Nie podpadają pod pojęcie decyzyj wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej w rozumieniu art. 101 p. b) rozporządzenia o post. admin. decyzje wadliwe lub oparte na błędnej, zdaniem władzy nadzorczej, wykładni istniejącego przepisu prawnego, o ile zastosowana przez władzę niższą wykładnia nie jest oczywiście sprzeczna z danym przepisem lub wogóle z prawem. (Teza).

Wyrok NTA z 9 kwietnia 1934 l. rej. 2169/32 i 2658/32 w sprawie Loli Kurzerowej i Natalji Biederowej we Lwowie przeciw Ministerstwu Pracy i O. S. oraz Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie obowiązku zapłaty Betti Heiler należności z tytułu wynagrodzenia za usługi.

Decyzją z 5 marca 1923 Dyrekcja Policji we Lwowie orzekła po myśli § 41 regulaminu dla sług, że Joanna Dattner, właścicielka realności we Lwowie, winna jest pod rygorem egzekucji zapłacić Betti Heiler z tytułu należnej jej pensji i wynagrodzenia za utrzymanie za czas od 1.IX.1914 do 30.X.1922 sumę 546.325 Mkp., a za listopad i grudzień 1922 kwotę 130.000 Mkp.

Od tej decyzji wniosła Joanna Dattner rekurs do Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie, który orzeczeniem z 7 stycznia 1928 uchylił w całości decyzję Dyrekcji Policji i polecił jej odesłać strony na drogę sądową. W orzeczeniu tem podniesiono, że z przeprowadzone-

go przez Dyrekcję Policji dochodzenia okazuje się, iż stosunek, który zaistniał między Betti Heiler a Joanną Dattner od 1.IX.1914, t. j. od czasu wyjazdu Dattnerowej ze Lwowa wskutek nadzwyczajnych wypadków wojennych, miał istotne znamiona nadzwyczajne inne, aniżeli stosunki służbowe, przewidziane w regulaminie dla sług, ogłoszonym rozporządzeniem Prez. Rządu Krajowego z 11 marca 1855 (dla okręgu administracyjnego lwowskiego rozporządzeniem Namiestnictwa z 1 lipca 1857 Nr. 37.321). Wskutek tego brak podstawy faktycznej i prawnej do podporządkowania go pod przepisy tego regulaminu. Nadto wobec braku wyraźnej umowy między Joanną Dattner a Betti Heiler co do obowiązku wzajemnych świadczeń w czasie od 14.IX.1914 do 31.XII.1922 przedstawia się również kwestja wynagrodzenia jako pretensja sporna.

Ministerstwo Pracy i O. S. orzeczeniem z 30 sierpnia 1929 oddaliło odwołanie Betti Heiler od decyzji Urzędu Wojewódzkiego jako niedopuszczalne z powodu, że decyzja ta jest ostateczna jako wydana przez II instancję. Z uwagi jednak na to: 1) że w orzeczeniu Urzędu Wojewódzkiego brak należytego uzasadnienia co do znamion nadzwyczajnych stosunku służbowego, będącego tłem rozpatrywanego sporu; 2) że z orzeczenia Dyrekcji Policji z 5 marca 1923 wynika, iż przedmiotem roszczeń Betti Heiler jest zaległe wynagrodzenie, a więc spór powstał na tle stosunku służbowego; 3) że § 41 regulaminu dla sług, przewidując właściwość władz administracyjnych, mówi ogólnie o sporach, wynikłych z ugody służbowej lub stosunku służbowego, bez wyłączania jakiejkolwiek kategorji sporów, winien więc być w danym wypadku zastosowany, Ministerstwo na mocy p. b) art. 101 rozporządzenia o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego z 7 stycznia 1928, co do niewłaściwości władzy administracyjnej dla danej sprawy, w drodze nadzoru uchyliło jako nieważne z powodu braku podstawy prawnej i poleciło Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie merytoryczne rozpoznanie sprawy.

Na skutek tego Urząd Wojewódzki we Lwowie orzeczeniem z 9 stycznia 1932, przytaczając treść decyzji ministerjalnej i załatwiając odwołanie Joanny Dattner od decyzji Dyrekcji Policji z 5 marca 1923, zatwierdził w całości tę decyzję po myśli § 41 regulaminu dla sług i orzekł, że Natalja Biederowa i Lola Kurzerowa, spadkobierczynie błp. Joanny Dattner, winne są zapłacić Betti Heiler z tytułu zaległego wynagrodzenia za usługi 60% przerachowanej w myśl rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 maja 1924 poz. 213/25 Dz. Ust. na 13.997,34 zł sumy 646.000 Mkp., czyli 8.398,40 zł.

Na orzeczenie Ministerstwa Pracy i O. S. z 30 sierpnia 1929 i orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego z 9 stycznia 1932 wniosły Kurzerowa i Biederowa dwie oddzielne skargi do NTA, który, rozpatrując je łącznie, rozważył, co następuje:

W skardze na orzeczenie Ministerstwa Pracy i O. S. skarżące podnoszą przedewszystkiem zarzut, że rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin., a w szczególności jego art. 101, nie ma do niniejszej sprawy zastosowania, ponieważ ostateczna decyzja Urzędu Wojewódzkiego z 7 stycznia 1928 uprawomocniła się przed wejściem w życie tego rozporządzenia.

Zarzut ten jest nietrafny, albowiem art. 101 cyt. rozporządzenia normuje prawo władzy nadzorczej uchylania każdej decyzji z powodów tamże przytoczonych, a więc i decyzyj prawomocnych, bez względu na to, kiedy odnośna decyzja została wydana (z wyjątkiem, wyszczególnionym w ust. 2 tegoż artykułu), dotyczy zatem także decyzyj, wydanych i uprawomocnionych przed wejściem w życie cyt. rozporządzenia.

Natomiast uznał NTA za uzasadniony następny zarzut skargi, że Ministerstwo nie było władne uchylić orzeczenia Urzędu Wojewódzkiego z 7 stycznia 1928 w drodze nadzoru na podstawie art. 101 p. b) cyt. rozporządzenia o post. admin., gdyż decyzja ta nie była, zdaniem skarżących, pozbawiona jakiejkolwiek podstawy prawnej.

W art. 101 lit. b) rozporządzenia o post. admin. nie określono bliżej, jaką decyzję należy uważać za wydaną bez jakiejkolwiek podstawy prawnej. Z treści jednak tegoż art. 101 oraz z uwagi na to, że chodzi tu o decyzje nieważne, wynika pośrednio, że prawodawca, mówiąc o decyzjach wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, miał na myśli tylko takie decyzje, które nie mają oparcia ani w powołanym w nich ani w żadnym innym obowiązującym przepisie materjalno-prawnym. Nie podpadają zatem pod pojęcie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, decyzje wadliwe lub oparte na błędnej, zdaniem władzy nadzorczej, wykładni istniejącego przepisu prawnego, o ile zastosowana przez władzę niższą wykładnia nie jest oczywiście sprzeczna z danym przepisem lub wogóle z prawem.

Urząd Wojewódzki we Lwowie orzeczeniem swem z 7 stycznia 1928, opierając się na wynikach przeprowadzonego przez Dyrekcję Policji dochodzenia, uznał, że stosunek Betti Heiler do Joanny Dattner w czasie 8-letniej nieobecności tej ostatniej we Lwowie nie był normalnym stosunkiem służbowym, podlegającym przepisom regulaminu dla sług z r. 1857, i że spór o wynagrodzenie, wynikły na tle tego stosunku prywatno-prawnego, należy do właściwości są-

dów powszechnych, a nie władz administracyjnych. Podstawą prawną decyzji Urzędu Wojewódzkiego są zatem obowiązujące przepisy regulaminu dla sług z r. 1857, kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego, których zastosowanie w konkretnym przypadku doprowadziło Urząd Wojewódzki do wniosku o niewłaściwości władz administracyjnych do rozstrzygania sporu quaestionis. Z tego powodu nie można więc decyzji tej uważać za wydaną bez jakiejkolwiek podstawy prawnej w rozumieniu art. 101 lit. b) rozporządzenia o post. admin. Przytoczone zaś w zaskarżonem orzeczeniu powody, dla których pozwana władza uchyliła tę decyzję w drodze nadzoru jako nieważną, nie wykazują braku jakiejkolwiek podstawy prawnej, lecz przedstawiają się (poza nieistotnem wytknięciem braku należytego uzasadnienia) tylko jako odmienna ocena stanu faktycznego i prawnego sprawy, która — gdyby nawet była trafna — nie skutkuje jeszcze nieważności ostatecznej decyzji Urzędu Wojewódzkiego z 7 stycznia 1928 i nie uprawniała pozwanej władzy do uchylenia tej decyzji w drodze nadzoru na zasadzie art. 101 lit. b) cyt. rozporządzenia, zwłaszcza że przedmiotem sporu między stronami było roszczenie, oparte na tytule prywatno-prawnym, pozbawione interesu publicznego.

W tym stanie rzeczy NTA, nie wdając się w rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi, uchylił zaskarżone orzeczenie Ministerstwa Pracy i O. S. z 30 sierpnia 1929, o ile niem uchylono w drodze nadzoru jako nieważne orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie z 7 stycznia 1928 i polecono temuż Urzędowi merytoryczne rozpoznanie sprawy, — jako prawnie nieuzasadnione.

W konsekwencji należało również uchylić wydaną na podstawie powyższego orzeczenia ministerjalnego i zaskarżoną do NTA decyzję Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie z 9 stycznia 1932, nie rozpatrując dalszych zarzutów odnośnej skargi, skierowanych przeciwko merytorycznej części tej decyzji.

Omawiany wyrok NTA daje wykładnię p. b) art. 101 rozporządzenia o post. admin. Pojęcie „decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej" nastręcza poważne trudności. Wyrażenie jest niejasne. Art. 49 rozporządzenia o NTA głosi: „Do zaskarżenia orzeczenia lub zarządzenia przed Trybunałem uprawniony jest każdy, kto twierdzi, że naruszono jego prawa lub że go obciążono obowiązkiem b e z p o d s t a w y p r a w n e j". Niewątpliwie w tem postanowieniu wyrażenie „bez podstawy prawnej" oznacza to samo, co prawnie nieuzasadniony, czyli poprostu niezgodny z prawem. Natomiast w rozporządzeniu o post. admin. upoważnienie do uchylenia przez władzę nadzorczą z urzędu decyzji, wydanej bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, nie ma na celu dania możności skasowania aktów

administracyjnych z powodu wszelkiej ich niezgodności z prawem. Wprawdzie pogląd, że władza może cofnąć w każdym czasie akt sprzeczny z prawem, jest przyjęty w orzecznictwie sądów niemieckich i uznawany powszechnie przez teorję w Niemczech. Na jego poparcie można przytoczyć poważne racje: skoro jednostka ma możność przez użycie środków odwoławczych spowodować uchylenie niezgodnej z prawem decyzji, to tem bardziej władza, która stać winna na straży prawa, nie może tolerować sprzecznych z prawem sytuacyj, a z reguły organa władzy nie mają w przeciwstawieniu do jednostek w swem rozporządzeniu środków odwoławczych. Przyznać zatem należy władzy prawo cofania aktów z urzędu.

Zrozumiała jest przeto tendencja władzy wyższej do uchylania aktów nielegalnych z tytułu nadzoru i szukania oparcia dla swych orzeczeń w p. b) art. 101 wobec jego niejasnego brzmienia. Ale tak szeroka interpretacja p. b) art. 101 nie może się utrzymać. Art. 101 dotyczy tych orzeczeń, które teorja nazywa bezwzględnie nieważnemi, w przeciwstawieniu do aktów wadliwych lub zaczepialnych. Te ostatnie obowiązują do czasu ich uchylenia lub zmiany; akty bezwzględnie nieważne wogóle nie mają mocy prawnej, stwierdzenie ich nieważności może nastąpić w zasadzie zawsze, upływ czasu, przewidzianego dla zaatakowania środkami odwoławczemi decyzyj administracyjnych, ich wad nie uzdrawia, nie są one zdolne nabyć prawomocności. Otóż wszystkie inne powody uchylenia decyzji jako nieważnej, wymienione w formie wyliczenia wyczerpującego w art. 101 (brak kompetencji, czynność karalna, niemożliwa do wykonania), dotyczą wypadków bezwzględnej nieważności aktów. Pomijając wątpliwą kwestję, czy akty administracyjne mają, obok prawomocności formalnej, narówni z wyrokami sądowemi prawomocność materjalną, która zd. m. jest wynikiem postępowania sądowego, zaznaczyć należy, że poglądy, panujące w Austrji, pod któremi kształtowało się nasze postępowanie administracyjne i orzecznictwo NTA, w świadomej sprzeczności z poglądami nauki niemieckiej, stawiając wyżej wzgląd na pewność i bezpieczeństwo stosunków prawnych niż wzgląd na zgodność z prawem decyzji, uznawały niezmienność treści aktów, na których podstawie jednostka nabyła prawa podmiotowe, z wyjątkiem aktów bezwzględnie nieważnych. Sama zwykła sprzeczność decyzji w normami prawnemi nigdy nie powoduje bezwzględnej nieważności. NTA w dawniejszych wyrokach, przed wejściem w życie rozporządzenia o post. admin., stale zaznaczał, że tylko bezwzględna nieważność uprawnia władze do cofnięcia aktu. (Wyrok z 10 grudnia 1923 Nr. 228 Zbioru wyroków dopuszcza tylko uchylenie decyzyj bezwzględnie nieważnych, np. wydanych na podstawie ustaw już nie istniejących, nie dopuszcza uchylenia z powodu mylnego zastosowania lub mylnej interpretacji obowiązujących przepisów; wyrok z 22 kwietnia 1926 Nr. 935 również nie uznaje możliwości uchylenia z urzędu decyzji z powodu mylnej wykładni).

Trzeba, zd. m., położyć nacisk na wyrażenie bez „j a k i e j k o l w i e k“ podstawy prawnej. Dr. J. Morawski w swej glosie, umieszczonej w OPA 19/32, wypowiada pogląd, że określenie to dotyczy zarządzeń i orzeczeń, które wogóle nie powołują się na żadną ustawę lub na ustawę, której moc prawna wygasła. Orzecznictwo NTA w dziedzinie wykładni art. 101 p. b) nie jest jednolite ani zupełnie wyraźne. Wyrok Nr. 131 A Zbioru z 25 października 1929 powtarza tezę o niedopuszczalności cofania aktu z urzędu z powodu mylnej interpretacji normy prawnej. Ale wyrok Nr. 255 A z 4 czerwca 1930 uznaje za prawne cofnięcie orzeczenia, wydanego „wbrew wyraźnemu postanowieniu ustawy“, wyrok Nr. 329 A z 30 grudnia 1930 uważa za dopuszczalne cofnięcie przyznanych kosztów przenie-

sienia emerytowi, który został reaktywowany w służbie państwowej, ponieważ orzeczenie było wydane bez podstawy prawnej; motywy wyroków OPA 384/33 i 452/33 dopuszczają cofanie aktów prawomocnych z powodu wadliwości przy ustalaniu stanu faktycznego, czyli wadliwości postępowania (p. glosę Dr. J. Morawskiego). Omawiany wyrok daje szczegółowszą wykładnię. Z jednej strony daje on wyjaśnienie, że decyzje, wydane bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, oznaczają decyzje, które nie mają oparcia w żadnym obowiązującym przepisie materjalno-prawnym, z drugiej strony w sposób negatywny wymienia, jakie decyzje, niezgodne z prawem, nie podpadają pod postanowienia p. b) art. 101.

Akt administracyjny może być sprzeczny z prawem z powodu wadliwości postępowania i z powodu naruszenia materjalnych norm prawnych. Wadliwość postępowania nie może oczywiście być uważana za brak jakiejkolwiek podstawy prawnej. Naruszenie materjalnych norm prawnych może polegać albo na błędnej interpretacji normy albo też na niewłaściwem zastosowaniu danej normy do ustalonego stanu faktycznego. Jak stwierdza NTA, błędna wykładnia prawa nie jest równoznaczna z brakiem podstawy prawnej. Wyrok dopuszcza od tej zasady wyjątek: „o ile zastosowana przez władzę niższą wykładnia nie jest oczywiście sprzeczna z danym przepisem lub wogóle z prawem". To zastrzeżenie odpowiada słusznemu poglądowi, że bezwzględna nieważność musi być dla każdego niewątpliwa, że — jak się wyrażono — akt musi mieć „na czole wyrytą" swoją widywany przez NTA, nie będzie zd. m. polegał na mylnej interpretacji, lecz na widywany przez NTA, nie będzie zd. m. polegał na mylnej interpretacji, lecz na niezgodnem z prawem zastosowaniu normy prawnej do danej sytuacji faktycznej.

I tutaj leży istota zagadnienia. Czy wszelkie niezgodne z prawem zastosowanie normy prawnej do ustalonej sytuacji faktycznej czyni decyzję bezwzględnie nieważną, jako wydaną bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, czyli, „nie mającą oparcia ani w powołanym w nich ani w żadnym innym obowiązującym przepisie materjalno - prawnym" (jak mówi wyrok NTA)? Zd. m. decyzja tylko wtedy będzie wydana bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, jeżeli sprzeczna jest z kategorycznemi zakazami prawnemi, jeżeli jest prawnie niemożliwa, analogicznie do decyzji, której faktyczne wykonanie jest niemożliwe (p. d art. 101). Prawnie niemożliwa zaś będzie decyzja władzy, która nie miała ustawowego upoważnienia do działania w danej sprawie (brak przepisu upoważniającego) albo działała wbrew zakazowi ustawy. Tak np. nominacja na urzędnika osoby, karanej za przestępstwa, pochodzące z chęci zysku, wobec zakazu ustawy, może być w każdym czasie cofnięta; natomiast mianowanie osoby, liczącej poniżej 18 lat lub powyżej 40, z powodu nieuzyskania na ten akt zezwolenia ministra (art. 8 ustawy o państwowej służbie cywilnej) nie może być uznane za nieważne od początku. Tak samo, wbrew poglądowi p. Hausnera (OPA 127/33) uważam, że przyznanie emerytury urzędnikowi b. państwa zaborczego bez stwierdzenia faktu, iż nie został on przyjęty na służbę państwową polską, nie czyni decyzji nieważną jako wydanej bez jakiejkolwiek podstawy prawnej. Bowiem w tych dwóch ostatnich wypadkach władza miała upoważnienie do wydania decyzji, nie zachowała jedynie ustawowego warunku, który w myśl przepisów prawnych uwzględnić była powinna.

B. Wasiutyński

1004.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na książki, pisma, laboratorja. Odsetki, doliczone do kapitału.

1. Wydatki na książki, pisma i utrzymanie laboratorjum z reguły stanowią przy dochodach z wykonywania wolnych zawodów koszty potrącalne.

2. Odsetki, doliczone do kapitału na zasadzie § 5 względnie 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 maja 1924 poz. 213/25 Dz. Ust., są dochodem w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 17 grudnia 1934 l. rej. 6390/31 w sprawie Dr. Edwarda Flataua w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Co do pozycyj 1) (koszty książek, pism i oprawy) i 3) (utrzymanie laboratorjum) stwierdzić należy, że przy odwołaniu przedłożone zostały dowody na faktyczne poniesienie tych wydatków, co do tych zatem pozycyj argumenty pozwanej władzy, wysnute z braku udowodnienia wydatków, zastosowania mieć nie mogą, że zatem odmowa ich potrącenia przez pozwaną władzę nastąpiła jedynie „ze względu na dobrowolny charakter tych wydatków, niezwiązanych bezpośrednio z kosztami osiągnięcia dochodu". Skoro jednak skarżący w odwołaniu szczegółowo uzasadniał konieczność ponoszenia tych wydatków dla należytego wykonywania zawodu lekarskiego, będącego źródłem jego dochodów, umotywowanie to również nie może być uznane za dostateczne, skoro wydatki tego rodzaju z reguły stanowią przy dochodach z wykonywania wolnych zawodów koszty potrącalne. I w tych więc punktach brak należytego rozprawienia się z zarzutami odwołania stanowi istotną wadliwość postępowania.

Nie są natomiast uzasadnione zarzuty skargi przeciw doliczeniu sumy 4322 zł, jako zaległych z lat 1920 do 1925 odsetek. Jak to bowiem NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 13 stycznia 1932 l. rej. 5801/29, odsetki, doliczone do kapitału na zasadzie § 5 względnie 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 maja 1924 poz. 213/25 Dz. Ust., są dochodem w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym....

1005.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Granica, prawidłowość.

1. Dopuszczalną miarą prawidłowych odpisów amortyzacyjnych jest faktyczne zużycie amortyzowanych przedmiotów w okresie gospodarczym, poprzedzającym rok podatkowy.

2. Prawidłowym odpisem jest suma odpisów, z których każdy wykazuje stopień rzeczywistego zużycia poszczególnych przedmiotów majątkowych; nadmierna amortyzacja, dokonana w jednej pozycji, nie może być kompensowana niższą od faktycznego zużycia amortyzacją w innej pozycji.

Wyrok NTA z 16 stycznia 1935 l. rej. 10.854/31 w sprawie Austrjackiej Spółki Akc. „Zjednoczona Elektryczna Spółka Akc." w Wiedniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstaw wymiaru podatku dochodowego kwoty 22.259 zł 33 gr, stanowiącej część odpisów amortyzacyjnych, obejmującą odpisy od wartości przedmiotów w danym okresie czasu już w inwentarzu skarżącej nieistniejących. . . .

Doliczenie zwalcza skarga na tej podstawie, iż faktyczne odpisy, dokonane w zamknięciu rachunkowem, nie sięgają dopuszczalnej miary, ustalonej rozporządzeniem wykonawczem, że zatem mieszcząca się w tych granicach amortyzacja objektów nieistniejących winna być uwzględniona. W związku z tym zarzutem zarzuca skarga wadliwość postępowania z powodu nieprzeprowadzenia dowodów, ofiarowanych przez skarżącą na stosunek faktycznego zużycia do odpisów bilansowych.

Zarzutów tych nie mógł NTA uznać w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i swej ustalonej judykatury za uzasadnione.

Dopuszczalną miarą prawidłowych odpisów amortyzacyjnych jest faktyczne zużycie amortyzowanych przedmiotów majątkowych w okresie gospodarczym, będącym przedmiotem postępowania wymiarowego. W tych granicach płatnikom, opodatkowanym na zasadzie przepisów art. 21 ustawy, przysługuje prawo ustalania wysokości odpisów w zamknięciach rachunkowych, stanowiących podstawę wymiaru. Prawidłowym odpisem jest tedy suma odpisów, dokonanych w zamknięciu rachunkowem, z których każda pozycja odpowiada

wymogom ustawowym, t. j. wykazuje stopień rzeczywistego zużycia poszczególnych przedmiotów majątkowych w okresie, za który następuje zamknięcie rachunków. Nie globalna zatem suma odpisów jest przedmiotem analizy i kontroli ze strony władz skarbowych co do jej zgodności z ustawą, lecz każda pozycja z osobna i nadmierna amortyzacja, dokonana w jednej z tych pozycyj, nie może być kompensowana niższą od faktycznego zużycia amortyzacją w innej pozycji. Skoro zatem zostało bezspornie stwierdzone, iż Spółka w wyniku niestosowania w ubiegłych latach odpisów amortyzacyjnych objęła w przedmiotowym okresie gospodarczym amortyzacją także pozycje majątkowe już z jej inwentarzy wyeliminowane, a więc dokonała odpisów z wartości przedmiotów już w jej majątku nie istniejących i skutkiem tego nie ulegających już zużyciu — doliczenie tych odpisów do sumy dochodu podatkowego pozostaje w zgodzie z przepisami art. 21 ustawy i zarzuty skargi w tej mierze nie mogły być uwzględnione. . . .

Wyrok powyższy, dotyczący kwestji prawidłowości amortyzacji, uważam za całkowicie trafny. Uzupełnia on konsekwentnie poprzednią judykaturę NTA w sprawie amortyzacji, pozwala więc przedstawić całokształt judykatury w tej tak ważnej i aktualnej materji.

1. W myśl wyroków NTA (np. OPA 734/34) amortyzację pod względem podatkowym stosować można jedynie do aktywów, podlegających t e c h n i c z n e m u z u ż y c i u (nie zgadza się to zd. m. z zasadami buchalterji — p. moją glosę OPA 734/34).

2. W kwestji, o d j a k i e j w a r t o ś c i obliczać odpisy na amortyzację (zagadnienie początku amortyzacji) i czy można czynić potrącenia na amortyzację poniżej zera (kwestja końca amortyzacji) — należy rozróżniać, czy chodzi o osoby fizyczne, chociażby prowadzące prawidłową księgowość kupiecką, czy też o osoby prawne, podlegające art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

Potrącenia amortyzacyjne są ze stanowiska ustawy dopuszczalne także przy dochodach o s ó b f i z y c z n y c h, nie prowadzących ksiąg handlowych, lecz posiadających objekty, podlegające zużyciu. NTA nigdy nie podawał w wątpliwość tego poglądu. Teoretycznie jednakże może to wywoływać spory: autor najlepszych monografij na temat amortyzacji, prof. Hermann Grossmann („Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung", 1925, str. 2), z powołaniem się na Rehma i Reischa-Kreibiga głosi: „keine Abschrift ohne Buchführung!", podkreślając tem samem, że odpisanie na zużycie jest to operacja przedewszystkiem rachunkowo-buchalteryjna.

Odnośnie do pytania, od jakiej pierwotnej wartości należy obliczać amortyzację, NTA w wyroku OPA 503/33 mówi o wartości nabycia jako podstawie do obliczania odpisów, a odnośnie do końca amortyzacji w tymże wyroku staje na stanowisku, iż niedopuszczalna jest amortyzacja objektu, całkowicie przez płatnika zamortyzowanego.

Judykatura NTA nie daje odpowiedzi, czy dopuszczalna jest amortyzacja w wypadkach nieodpłatnego nabycia objektu (spadek, darowizna). Należałoby

wnioskować, że NTA w wypadkach takich uznałby amortyzację za niedopuszczalną.

Nie mogę podzielić stanowiska NTA w kwestji początku i końca amortyzacji, o ile chodzi o osoby fizyczne.

Punktem wyjścia moich rozważań w tym względzie jest art. 13 ustawy, według którego każdy roczny wymiar jest zamkniętą całością. Wobec tego, że amortyzacja dla celów wymiaru podatku dochodowego nosi charakter kalkulacyjny, t. zn. jest tylko doliczeniem do wydatków zmniejszenia się wartości danego objektu wskutek zużycia w ciągu roku, należy m. zd. ustalić wartość danego objektu na początku i w końcu każdego roku operacyjnego. Ponieważ przeprowadzenie szacunków jest rzeczą w praktyce niemożliwą, ustawa zezwala oprzeć się na domniemaniu o „prawidłowości" odpisów, czyli zezwala na to, by przyjąć przybliżoną zniszczalność danego objektu w ciągu pewnej ilości lat i odpisywać corocznie odpowiedni ułamek wartości. Szacunek objektu na początku roku może, lecz nie musi odpowiadać cenie nabycia, względnie wytworzenia: niema przeszkód prawnych, by został ustalony w drodze oszacowania. Są natomiast wypadki (spadek, darowizna), kiedy tylko ten ostatni sposób jest możliwy. Polska ustawa o podatku dochodowym, w odróżnieniu np. od niemieckiej, nie zawiera pod tym względem jakichkolwiek ograniczeń, a cena nabycia względnie wytworzenia — nawet w tych wypadkach, gdy ją można ustalić — jest podstawą dla określenia wartości danego objektu na początku roku operacyjnego jedynie wówczas, gdy objekt został nabyty odpłatnie na samym początku roku operacyjnego.

Ze względu na brak ciągłości wymiarów obojętna jest cena nabycia objektu, o ile nabycie miało miejsce w latach, poprzedzających rok operacyjny, amortyzacja jest dopuszczalna nawet w wypadku nieodpłatnego nabycia objektu, wreszcie amortyzacja powinna być uznana nawet wówczas, gdy płatnik całkowicie wartość objektu odpisał w poprzednich latach, byleby tylko w odnośnym roku operacyjnym objekt ten stanowił dla niego źródło dochodu i mógł być oszacowany.

Wypowiedziany przeze mnie powyżej pogląd, różniący się tak zasadniczo od stanowiska NTA, jest — nawiasowo mówiąc — zgodny z poglądem Strutza, wypowiedzianym w jego komentarzu do niemieckiej ustawy o podatku dochodowym (str. 926) i z poprzednią (obecnie nieaktualną) judykaturą pruskiego Oberverwaltungsgerichtu.

Całkiem inaczej wygląda kwestja amortyzacji u o s ó b p r a w n y c h. Tu amortyzacja ściśle jest związana z bilansem i z zasadą ciągłości wymiarów. Słusznie więc NTA nie uznaje pozabilansowych odpisów (OPA 68/32).

Kwestja, od jakiej pierwotnej wartości należy obliczać amortyzację, powstaje właściwie tylko u osób prawnych; u osób fizycznych, jak twierdzę wyzej, pytanie to sprowadza się do właściwego oszacowania objektu na początku roku operacyjnego.

W kwestji początku amortyzacji dla osób prawnych NTA się jeszcze nie wypowiedział. Jestem osobiście zdania, że miarodajna jest tu wartość przyjęta do bilansu otwarcia w złotych, skorygowanego ewentualnie przez bilans majątkowy brutto z 1928 r., gdyż bilans otwarcia w złotych przerwał ciągłość bilansową.

Co do końca amortyzacji, to podzielam stanowisko NTA o niedopuszczalności odpisów u osób prawnych z chwilą, gdy zużycie objektu doszło do kresu (OPA 503/33).

3. Jeżeli chodzi o pozostałe kwestje, związane z amortyzacją, to słusznie NTA stanął na stanowisku, że nie można kompensować amortyzacji jednego roku

amortyzacją w innym roku i że nie należy również kompensować amortyzacji jednego objektu brakiem amortyzacji innego.

Należy niewątpliwie przyjąć, że odpisy są nakazane i w tym wypadku, gdy podatnik wykazuje straty. Tego zresztą wymagają przepisy bilansowe, dotyczące osób prawnych, zawarte w kodeksie handlowym.

Władze skarbowe obecnie w praktyce żądają przedstawienia tabel amortyzacyjnych. Pojęcie tabeli amortyzacyjnej nie jest ustawowe: jeżeli chodzi o kwalifikowany dowód celem stwierdzenia dopuszczalności amortyzacji, to należy zaznaczyć, że dowód taki nie jest przez ustawę przewidziany. Władze mogłyby jedynie żądać przedstawienia sobie dowodów, stwierdzających, że dany objekt nie został całkowicie zamortyzowany, ale dowód taki może płatnik przeprowadzić wszelkiemi sposobami, przewidzianemi w ustawach podatkowych. Wybór środka dowodowego nie podlega ograniczeniu.

W. J. Szatensztejn

1006.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata, poniesiona przez osobę fizyczną z tytułu udziału w spółce z ogr. odp.

Strata, poniesiona z tytułu udziału w spółce z ogr. odp., nie podlega potrąceniu od dochodów osoby fizycznej, uzyskanych z innych źródeł.

Wyrok NTA z 26 września 1934 l. rej. 2019/32 i 3093/32 w sprawie Seweryna Regirera przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929 i 1930.

...Zarzut obrazy art. 9 ustawy o podatku dochodowym z powodu niepotrącenia strat, poniesionych przez skarżącego z tytułu udziału jego w spółce z ogr. odp. „Autocamion", uznać należało za bezpodstawny. Jak to bowiem NTA niejednokrotnie orzekł i uzasadnił, m. i. w wyroku z 9 października 1931 l. rej. 1401/29, strata, poniesiona z tytułu udziału w spółce z ogr. odp., jako strata w kapitale, nie może być potrącona od dochodów osoby fizycznej, uzyskanych z innych źródeł dochodu....

1007.

PODATEK DOCHODOWY.

Odszkodowanie ubezpieczeniowe za spalone objekty. Odpowiedzialność nabywcy majątku osoby prawnej za podatek.

1. Przeznaczenie odszkodowania ubezpieczeniowego za spalone objekty, względnie jego nadwyżki ponad wartość utraconych przedmiotów majątkowych, na odbudowę czy inne nabycie nowych przedmiotów w miejsce utraconych — nie odbiera mu charakteru dochodu podatkowego w rozumieniu art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

2. Odpowiedzialność obejmującego majątek osoby prawnej odnosi się nietylko do podatku tej osobie już wymierzonego, lecz także do podatku, który ma być wymierzony.

Wyrok NTA z 25 lutego 1935 I. rej. 917/32 w sprawie Bolesława Bystrzyckiego przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Skarżący, który był jedynym akcjonarjuszem zlikwidowanej z końcem r. 1929 spółki akc. „B. Bystrzycki, Zjednoczone fabryki przeróbki drzewa“, nabył zgodnie z uchwałą walnego zgromadzenia tej spółki z 31 lipca 1929 i z 22 października 1930 cały jej majątek za cenę 252.000 zł. Likwidatorka spółki złożyła zeznanie o dochodzie do wymiaru podatku na r. 1930 i na podstawie tego zeznania oraz ksiąg handlowych spółki wymierzony został podatek dochodowy na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). Przy wymiarze tym doliczono do zysków bilansowych wykazaną w zamknięciu rachunkowem za r. 1929 i odniesioną na „fundusz budowy“ nadwyżkę podniesionego ubezpieczenia za zniszczone pożarem objekty majątkowe spółki ponad wartość bilansową zgorzałych objektów. W odwołaniu zarzuciła spółka obrazę art. 6 ustawy o podatku dochodowym, a w dodatkowem piśmie twierdziła, iż nadwyżka, będąca przedmiotem doliczenia, powstała stąd, iż w latach uprzednich odpisy amortyzacyjne, aczkolwiek stosowane w normach ustawowych, były jednak za wysokie.

W skardze zarzuca skarżący: a) iż nadwyżka w kwocie 60.342 zł 81 gr nie jest doliczalna w myśl art. 21, gdyż nie podpada ona, jako zysk ze zwiększenia względnie zwrotu majątku, pod pojęcie dochodu, ustalone w art. 6; b) że zresztą nie jest ta kwota zyskiem na danej pozycji majątkowej, lecz jedynie sumą przechodnią,

zastępującą chwilowo w księgach wartość spalonych objektów i znikającą z chwilą odbudowania tych objektów — przyczem nawet nie wystarczyła ona na dokonanie tej odbudowy; c) że skarżący nie odpowiada za podatek, wymierzony po likwidacji spółki, dla braku wymogów art. 86 ust. 2 ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

ad a). Zarzut ten nie jest uzasadniony, gdyż — jak to stwierdza stała judykatura NTA — zyski osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, na przedmiotach majątkowych, ujawnione w zamknięciach rachunkowych, stanowią część dochodu podlegającego opodatkowaniu.

ad b). Uzyskane na podstawie umowy ubezpieczenia odszkodowanie za spalone objekty nie ma gospodarczo innego charakteru, niż jakakolwiek inna odpłata za pozbyte czy utracone przedmioty majątkowe, i tak samo wstępuje ono w miejsce ubywających wartości majątkowych. Jeśli przeto odpłata ta — czy odszkodowanie — przewyższa książkową wartość objektów, które zastępuje, ma ona charakter analogiczny do zysku na realizacji tych objektów i zaksięgowanie jej w ten lub inny sposób charakteru tego zmienić nie może. W szczególności przeznaczenie tej odpłaty, względnie jej nadwyżki ponad wartość utraconych przedmiotów majątkowych, na odbudowę czy inne nabycie nowych przedmiotów w miejsce utraconych — nie odbiera jej charakteru dochodu podatkowego w rozumieniu art. 21 ustawy, gdyż w skład tego dochodu wchodzą tak rezerwy, odłożone na nabycie nowych przedmiotów majątkowych, jak i kwoty wydane na ten cel z wpływów roku operacyjnego w wysokości, przekraczającej sumę, zamortyzowaną przez odpisy na wartości tych przedmiotów majątkowych, w miejsce których następuje nabycie nowych, lub też zaczerpniętą na ten cel z funduszu amortyzacyjnego. Obojętne jest, że uzyskana suma asekuracyjna nie wystarczyła na odbudowę spalonych objektów — nadwyżka wydatku, poniesionego na ten cel, podlegałaby bowiem również doliczeniu do zysków bilansowych, jako wydatek inwestycyjny.

ad c). Nieuzasadniony jest wkońcu i trzeci zarzut skargi. Po pierwsze bowiem nie jest zgodne ze stanem aktów twierdzenie skargi, iż skarżący nie objął całego majątku, lecz tylko „całość objektów majątkowych". Uchwała bowiem walnego zgromadzenia wskazuje na to, iż nastąpiło na rzecz skarżącego „zbycie całego majątku" — a więc po jego stronie objęcie całego majątku — i odmiennych twierdzeń strona w postępowaniu nie podnosiła. Powtóre zaś ograniczenie odpowiedzialności za podatek do podatku już w chwili obejmowania majątku wymierzonego nie znajduje uzasadnienia w treści art. 86

ust. 2, który wyraźnie stwierdza odpowiedzialność za podatek „wraz z ewentualną zaległością“, a więc nie za samą tylko, istniejącą w momencie objęcia, zaległość.

W tym stanie rzeczy oddalił NTA skargę, jako nieuzasadnioną.

Przepis art. 86 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym został uchylony i zastąpiony przepisem art. 134 § 1 O. P. Uległo przytem zmianie brzmienie przepisu. Brzmienie poprzednie — stanowiące podstawę prawną omawianego wyroku — nakładało na obejmującego majątek osoby prawnej obowiązek uiszczenia „podatku dochodowego poprzednika wraz z ewentualną zaległością“. Wynikało stąd bezpośrednio przejście obowiązku podatkowego z poprzednika na następcę. Obecny tekst mówi już tylko o odpowiedzialności obejmującego majątek osoby prawnej „za nieściągnięte należności podatku dochodowego tej osoby“. Zdawaćby się więc mogło, że przepis ten zawiera ograniczenie poprzednio istniejącej odpowiedzialności obejmującego majątek osoby prawnej do odpowiedzialności za „należność“ (art. 85 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym) względnie „nieściągnięte należności“ (art. 133 O. P.) podatkowe osoby prawnej.

Wobec zbliżenia brzmienia przepisów, dotyczących odpowiedzialności spadkobiercy za podatek spadkodawcy i odpowiedzialności obejmującego majątek osoby prawnej (art. 133 i 134 § 1 O. P.), będzie jednak należało przy interpretacji art. 134 § 1 O. P. sięgnąć do interpretacji art. 85 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, ustalonej w judykaturze NTA.

Judykaturę tę reprezentuje wyrok, ogłoszony w OPA 556/34, który z jednej strony ustala pojęcie „należności podatkowej“, z drugiej zaś zasadę niedopuszczalności przerwy w opodatkowaniu czynnego źródła dochodu, przechodzącego z majątku spadkodawcy do majątku spadkobierców. W myśl tego wyroku spadkobiercy odpowiadają: a) w granicach art. 85 ust. 2 — obecnie więc w granicach art. 133 O. P. — za podatek wymierzony już spadkodawcy, lecz przez niego nieuiszczony; b) za podatek wymierzony już po śmierci spadkodawcy od dochodu, częściowo jeszcze przypadającego na czas życia spadkodawcy. Pierwsza odpowiedzialność jest konsekwencją przejścia na spadkobierców istniejących w chwili śmierci spadkodawcy jego konkretnych zobowiązań, druga jest wynikiem przejścia na spadkobierców abstrakcyjnego obowiązku podatkowego, nie mogącego ulec przerwaniu, nie jest więc już ściśle rzecz biorąc odpowiedzialnością, lecz konsekwencją i częścią składową powstającego dla spadkobierców samoistnego obowiązku podatkowego, wynikającego z uzyskania przez nich po śmierci spadkodawcy dochodu z danego źródła. Obowiązek więc podatkowy, jakiemu podlegał spadkodawca, przechodzi z objęciem spadku jako jeden ze składników majątku, będącego przedmiotem sukcesji uniwersalnej, na spadkobierców i łączy się w ich osobach z powstającym dla nich nowym obowiązkiem podatkowym, wynikającym z uzyskania dochodu z majątku spadkowego.

Objęcie majątku osoby prawnej ma także charakter sui generis sukcesji uniwersalnej — zasady więc, wyżej wyłuszczone, muszą być zastosowane także do tego wypadku. Osoba zatem, obejmująca majątek osoby prawnej, będzie odpowiadała: a) z mocy art. 134 § 1 O. P. za należności podatku dochodowego, pochodzące z dokonanych tej osobie przed objęciem wymiarów podatku, i to bez ograniczenia tej odpowiedzialności do objętego majątku (art. 134 § 1 nie zawiera bowiem ograniczeń analogicznych do art. 133); b) jako samoistny podmiot obowiązku podatkowego za podatek, przypadający od dochodu, uzyskanego przez osobę prawną przed objęciem, łącznie z podatkiem, przypadającym od dochodu, uzyskanego

przez osobę obejmującą po objęciu majątku osoby prawnej, a to z mocy ogólnych zasad sukcesji uniwersalnej.

Inna interpretacja naruszyłaby ustaloną zasadę ciągłości podatkowej, musiałaby więc być odrzucona.

Utrzymanie interpretacji pojęcia „należności podatkowej", ustalonej wyrokiem OPA 556/34, po wejściu w życie O. P. zdaje się nie ulegać wątpliwości. Wprawdzie O. P. ustala tylko pojęcie „obowiązku" i „zobowiązania" podatkowego — nie przeprowadzając zresztą konsekwentnie tego słusznego rozróżnienia — jednak z ogółu przepisów tej ordynacji zdaje się wynikać niewątpliwie, że „należność podatkowa" jest czynnym odpowiednikiem pojęcia „zobowiązania podatkowego", ustalonego w art. 44 O. P., i tem samem pokrywa się z pojęciem ustalonem przez NTA na tle przepisów ustawy o podatku dochodowym. Niema więc przeszkód w zastosowaniu tez wyroku OPA 556/34 do art. 133 i 134 O. P.

J. Pomianowski

1008.

PODATEK DOCHODOWY.

Rezerwa na koszty przyszłych robót stosownie do zobowiązania, istniejącego z mocy umowy o budowę już w dacie bilansu.

Suma, odłożona przez przedsiębiorstwo budowy przegrody na koszty przyszłych robót stosownie do zobowiązania, istniejącego z mocy umowy o budowę już w dacie bilansu, nie stanowi funduszu rezerwowego w rozumieniu art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 28 lutego 1935 l. rej. 9641/33 w sprawie firmy: Dyckerhoff i Widmann, Sp. Akc. Oddział w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Skarżąca firma prowadziła w r. 1931 — obok innych robót — wspólnie z 2 innemi firmami budowę przegrody na potoku Wapienica. W zamknięciu rachunków z tej budowy za r. 1931 wykazano między wydatkami kwotę zł 167.500 jako przewidziane wydatki na opróżnienie miejsca budowy, rozbiór rusztowań, wykonanie nasypów i „inne do wykonania w r. 1932 i 1933". Władza wymiarowa doliczyła do podstawy wymiaru podatku dochodowego dla skarżącej na r. 1932 przypadającą na nią proporcjonalnie do jej udziału w budowie część powyższej kwoty, mianowicie zł 121.437,50, a Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 30 września 1933 nie uwzględniło wniesionego przeciw temu odwołania, podając w uzasadnieniu, że odpis na przewidziane

w przyszłości wydatki opróżnienia terenu po ukończeniu budowy stanowi rezerwę, podlegającą opodatkowaniu w myśl ust. 2 art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

Zaskarżone orzeczenie kwalifikację spornej pozycji jako niepotrącalnej rezerwy z art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym uzasadnia tem tylko, że chodzi o wydatki przyszłe. Uzasadnienie to nie może być uznane za dostateczne z uwagi na obronę płatniczki w postępowaniu wyjaśniającem i w odwołaniu. Płatniczka bowiem twierdziła i dowodziła, że sporna pozycja obejmuje wprawdzie wydatki przyszłe, ale takie, do których poniesienia była w dacie bilansu z mocy umowy już obowiązana, a mianowicie koszt określonych w umowie robót końcowych, za które w myśl umowy nie otrzyma już żadnego osobnego wynagrodzenia, lecz które uwzględnione są w cenach jednostkowych kosztorysu budowy przegrody tak, iż wynagrodzenie za nie mieści się w kwotach, otrzymywanych przez skarżącą tytułem wynagrodzenia za roboty już wykonane, które to kwoty skarżąca wykazała w pełnej wysokości jako przychód w tem samem zamknięciu. Te przytoczone przez skarżącą okoliczności faktyczne miały istotne znaczenie dla oceny potrącalności spornej pozycji. Z określonej bowiem w art. 21 ustawy konstrukcji podstawy wymiaru dla osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, wynika, iż sam fakt, że wydatek nie został jeszcze poniesiony, nie przesądza o niepotrącalności odłożonej na jego pokrycie sumy i nie uzasadnia uznania jej za fundusz rezerwowy w rozumieniu ust. 2 tego artykułu. Jak to bowiem trafnie wyjaśniają ustępy 5 i 6 § 43 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.), za fundusz rezerwowy uważa się sumy nagromadzone z nadwyżek bilansowych, które przedstawiają się właściwie jako pomnożenie majątku, a natomiast nie podpadają pod to pojęcie fundusze, które służą tylko do pokrycia już istniejących zobowiązań. Sporna pozycja w świetle stanu faktycznego, przedstawionego przez skarżącą, podpadałaby pod to ostatnie postanowienie. Oczywiście w tych granicach i o tyle, o ile koszt wspomnianych robót końcowych został należycie obliczony i uwzględniony w zamknięciu w części proporcjonalnej do zarachowanego w tymże okresie przychodu z budowy.

Niedostateczne uzasadnienie zastosowanej przez władzę pozwaną kwalifikacji spornej pozycji należało uznać za istotną wadliwość postępowania. . . .

1009.

PODATEK DOCHODOWY.

„Fundusz delcredere". Straty na wątpliwych dłużnikach.

Okoliczność, iż spółka akcyjna wątpliwe należności spisała na straty przy uznaniu „funduszu delcredere", wchodzącego w skład rachunku sum przechodnich, sama przez się nie uzasadnia wniosku o stworzeniu funduszu rezerwowego w rozumieniu ust. 2 art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 7 listopada 1934 l. rej. 3572/31 i 3573/31 w sprawie firmy: Przemysł Tłuszczowy „Schicht-Lever" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928 i 1929.

Przedmiotem skarg jest doliczenie do zysków bilansowych przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1928 kwoty 132.617 zł 19 gr, zaś na r. 1929 kwoty 212.935 zł 79 gr z tego powodu, że kwoty te, mające reprezentować straty na wątpliwych dłużnikach, nie zostały odpisane z poszczególnych kont odbiorców, lecz przeniesione do pasywów bilansu (na rachunku „funduszu delcredere", mieszczącym się w rachunku sum przechodnich). Zaskarżone orzeczenia kwalifikują z tego powodu sporne doliczenia jako rezerwy, podlegające opodatkowaniu w myśl art. 21 ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

W analogicznej sprawie ze skargi Spółki Akc. „Domeny Pomorskie" orzekł NTA i uzasadnił w wyroku z 12 marca 1930 l. rej. 3609/27, Zbiór wyroków Nr. 284 S [1]), że okoliczność, iż spółka akcyjna wątpliwe należności spisała na straty przy uznaniu rachunku sum przechodnich, a nie rachunków osobistych dłużników, sama przez się nie uzasadnia wniosku o stworzeniu funduszu rezerwowego w rozumieniu ust. 2 art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). Ta zasada prawna znajduje swe pełne zastosowanie także i w niniejszym wypadku, oznaczenie bowiem jednego z rachunków, wchodzących w skład rachunku sum przechodnich, nazwą „funduszu delcredere" nie zmienia w niczem prawnego stanu sprawy. Bilans przedstawia jednolitą całość i sumy, figurujące w równych kwotach z jednej strony w aktywach jako wierzytelność, a z drugiej strony w pasywach jako odpis na straty wątpliwej pretensji, nie mogą być

[1]) Patrz także OPA 834/34.

w oderwaniu od swego istotnego związku, traktowane po jednej stronie jako realny aktyw, a po drugiej jako fundusz rezerwowy. Miarodajne dla oceny, czy spisanie wierzytelności w ten lub inny sposób na straty, jako nieściągalnej, jest zgodne z zasadami prawidłowego księgowania, jest jedynie stwierdzenie, czy zachodziły już w dacie bilansu okoliczności, nakazujące przy zastosowaniu normalnej kupieckiej oceny i ostrożności uznanie ich za faktycznie nieściągalne. W tej jedynie płaszczyźnie ulega spisanie wierzytelności na straty badaniu i ewentualnej korekturze ze strony władz skarbowych w granicach art. 21 ustawy o podatku dochodowym i powołanych w tym artykule dalszych przepisów.

Gdy zaś władza pozwana oparła się jedynie na motywie formalnym, nie mającym wedle powyższych zasad decydującego znaczenia, pomijając rozprawienie się z przedłożonemi przez skarżącą wyjaśnieniami i z zarzutami odwołania, uchylił NTA zaskarżone orzeczenia z powodu wadliwego postępowania. . . .

Glosa Witolda Skalskiego—przy orzeczeniu bezpośrednio następującem.

1010.

PODATEK DOCHODOWY.

„Fundusz delcredere". Wydatek na nowy piec fabryczny w miejsce zburzonego.

1. Stwierdzenie w drodze, przepisanej ustawą handlową dla rewizji nowozakładanych spółek akcyjnych, nadmiernego oszacowania aportu i zmniejszenie zgodnie z tem stwierdzeniem wierzytelności założyciela nie może być uważane za powiększenie majątku spółki skutkiem bonifikaty części wierzytelności, chociażby zmniejszenie to przeprowadzone zostało przez stworzenie odpowiedniego konta w pasywach, nazwanego „funduszem delcredere".

2. Postawienie, w miejsce zburzonego pieca fabrycznego, nowego, choć mniejszego, jest ulepszeniem źródła dochodu, jeżeli przez to nastąpiło przystosowanie go do warunków, w jakich odbywa się obecnie produkcja.

Wyrok NTA z 29 listopada 1934 l. rej. 4085/31 w sprawie firmy: Fabryka Szkła „Ujście" Sp. Akc. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstaw wymiaru podatku dochodowego na r. 1928 a) sumy 56.170 zł 20 gr, figurującej w bilansie Spółki jako „fundusz delcredere", a powstałej skutkiem bonifikaty części wierzytelności założycielki Spółki, firmy „A. G. für Glasindustrie vorm. F. Siemens" w Dreźnie, skutkiem stwierdzenia przez rewizorów przy założeniu Spółki nadmiernego oszacowania wniesionego przez tę założycielkę aportu; b) sumy 41.179 zł 71 gr, jako nadwyżki wartości nowego pieca do topienia szkła, postawionego w miejsce zburzonego starego pieca, figurującej na rachunku „remontu".

NTA rozważył, co następuje:

Wierzytelność, wspomniana pod a), była ceną kupna za wniesione przez założycielkę wartości majątkowe, o ile one przekraczały jej udział w kapitale zakładowym, zmniejszenie więc wartości tego aportu pociągnęło za sobą zmniejszenie długu Spółki z tytułu ceny kupna.

Istotnym powodem doliczenia tego zmniejszenia długu — co przyznaje władza pozwana w odpowiedzi na skargę — była forma, w jakiej zaksięgowane zostało sprostowanie wartości wniesionego przez założycielkę Spółki aportu i odpowiednie do tego sprostowanie zadłużenia Spółki wobec tejże założycielki, a w szczególności niezmniejszenie wartości aportu wprost w aktywach, lecz pośrednio przez stworzenie odpowiedniego konta w pasywach, nazwanego „funduszem delcredere". Otóż nie forma buchalteryjna wybrana w granicach prawideł księgowości, ale istotna treść dokonanych wpisów jest miarodajną przy ocenie ich kwalifikacji podatkowej. Stwierdzenie w drodze, przepisanej ustawą handlową dla rewizji nowozakładanych spółek akcyjnych, nadmiernego oszacowania aportu i zmniejszenie zgodnie z tem stwierdzeniem wierzytelności założyciela, nie może być żadną miarą uważane za powiększenie majątku Spółki skutkiem bonifikaty części wierzytelności — bonifikata ta bowiem nastąpiła jedynie celem wyrównania nadmiernego oszacowania wartości aktywów, a zatem dla wyrównania straty książkowej, i na wyniki bilansu wpływu nie miała. Okoliczność, czy książkowe przeprowadzenie tej zaszłości nastąpiło wprost na rachunkach dotyczących wartości przeszacowanych aktywów, czy na odrębnym rachunku nazwanym w danym wypadku „funduszem delcredere", nie ma dla oceny samej zaszłości istotnego znaczenia, skoro istotny stan faktyczny został wyświetlony i nie jest przez władzę kwestjonowany. W tym stanie rzeczy zaskarżona decyzja naruszyła w tym punkcie przepis art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Nie uznał natomiast NTA skargi za uzasadnioną, o ile ona dotyczy doliczenia nadwyżki kosztów budowy nowego pieca w miejsce

zburzonego, a nie zamortyzowanego, starego. Władza uznała tę nadwyżkę ponad wartość, istniejącą w bilansie otwarcia, za podlegającą doliczeniu w myśl art. 8 p. 1 ustawy. Skarga, przyznając, że zburzenie starego pieca i postawienie nowego nastąpiło w interesie produkcji, gdyż stary piec, jako zbyt wielki, nie był należycie wykorzystany, zarzuca, że taka zmiana nie jest ani powiększeniem, ani ulepszeniem źródła dochodu. Stanowiska tego NTA nie mógł podzielić. Skoro nowy piec jest w użyciu ekonomiczniejszy i było dla Spółki korzystne nawet poniesienie znacznych kosztów zburzenia starego i postawienia nowego, choć mniejszego, pieca, to władza słusznie przyjęła, iż nastąpiło niewątpliwie ulepszenie źródła dochodu, mianowicie przystosowanie go do warunków, w jakich odbywa się obecnie produkcja. Co do tego punktu zatem należało skargę, jako nieuzasadnioną, oddalić.

Na podstawie zasad prawidłowej księgowości oraz ustalonej praktyki można przy bilansowaniu wierzytelności (książkowych, wekslowych i t. p.), uznanych w dniu bilansowym za nieściągalne, postępować według dwóch metod.

Pierwsza metoda (bezpośrednia) polega na tem, że wierzytelności nieściągalne pomija się zupełnie w bilansie lub wpisuje je z wartością 1 zł pro memoria. Skutek takiego postępowania jest ten, że aktywa zostają o pretensje, na których ściągnięcie przedsiębiorca nie ma żadnych widoków, zmniejszone, co znów automatycznie wpływa na równowartościową redukcję zysku bilansowego.

Według drugiej metody (pośredniej) pomieszcza się w aktywach nawet wierzytelności nieściągalne w pełnej wartości obok należności pewnych, lecz równowartość ich wpisuje się po raz drugi w bilansie po stronie pasywów — pod różnemi nazwami. I tak w praktyce bywają do tego celu używane terminy: „fundusz delcredere", „kapitał delcredere", „rezerwa delcredere", „rezerwa na nieściągalne pretensje" i t. d. Bez względu na nazwę nadaną wywołuje ta pozycja pasywna ostatecznie ten sam skutek, co bezpośredni odpis w aktywach, mianowicie obniża zysk bilansowy, jakkolwiek nie powoduje redukcji globalnej sumy aktywów, lecz powiększa globalną sumę pasywów.

Obie powyżej przytoczone metody prowadzą zatem do jednego celu, obie są prawidłowe, a metoda pośrednia ma tę wyższość nad bezpośrednią, że pozwala wyczytać z samego bilansu sumę odpisanych wierzytelności i że ewidencja tych odpisanych wierzytelności może być prowadzona w bilansach kilku następnych lat w przewidywaniu ich późniejszego odzyskania.

Ale stosowana w praktyce nomenklatura dla pozycji pasywnej przy metodzie pośredniej jest zupełnie niewłaściwa i wprowadzająca w błąd — także władze wymiarowe. Nie jest to bowiem ani kapitał, ani fundusz, ani rezerwa; nie jest zatrzymaną w przedsiębiorstwie częścią zysku osiągniętego i tem samem nie wpływa na zwiększenie ani kapitałów własnych, ani tem bardziej kapitałów obcych. Ta pozycja pasywna ma jedynie na celu zanulowanie pozycji aktywnej, jest więc pozycją szacunkową dla danego aktywum, czyli korygującą odnośne aktywum. Ponadto istnieje zasadnicza różnica pomiędzy rezerwą właściwą a pozycją szacunkową: rezerwę tworzy się na pokrycie p r z y s z ł y c h, n i e z n a n y c h zgóry, n i e u s t a l o n y c h cyfrowo strat lub wydatków, podczas gdy pozycja

szacunkowa — w tym wypadku delcredere — przedstawia straty **już powstałe, znane co do swej wysokości.**

Ażeby uniknąć pomieszania pojęć (rezerwa i pozycja szacunkowa), należałoby oznaczać tę pozycję szacunkową po stronie pasywów „delcredere" (bez żadnych dodatków tego rodzaju jak „kapitał", „fundusz", „rezerwa" i t. d.) lub „wierzytelności nieściągalne".

Z powyższych wyjaśnień wynika, że pozycja „delcredere" nie może być uważana przez władze wymiarowe za rezerwę (fundusz rezerwowy) w znaczeniu ust. 2 art. 21 ustawy o podatku dochodowym i tem samem nie może być doliczana do zysku bilansowego.

Gdyby jednak pozycja „delcredere" była utworzona dla wierzytelności, której nieściągalność nie da się uzasadnić, to miałaby władza wymiarowa prawo doliczyć ją do zysku bilansowego. Również w wypadku, gdyby pozycję „delcredere" wstawiono do bilansu dla wierzytelności konkretnie niewskazanych, np. w pewnym procencie ogółu wierzytelności — winna ta pozycja zwiększyć zysk bilansowy dla celów podatkowych (zresztą miarodajne władze skarbowe są tego samego zdania — patrz okólnik Ministerstwa Skarbu z 6 września 1932 L. D. V. 37125/32).

Podobnie rzecz się ma z „funduszem delcredere", umieszczonym w pasywach bilansu jedynie celem obniżenia wartości szacunkowej aportu, znajdującego się w aktywach — jest to również tylko pozycja szacunkowa (korygująca) i nie może być uważana za „fundusz rezerwowy" po myśli ust. 2 art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

Witold Skalski

1011.

PODATEK DOCHODOWY.

Zarzut niższego wymiaru dla innego udziałowca [1]).

Poparty odpisem decyzji zarzut, iż dochód z równego udziału w tem samem przedsiębiorstwie ustalono dla innego udziałowca w kwocie niższej, wymaga rozprawienia się w orzeczeniu instancji odwoławczej.

Wyrok NTA z 16 stycznia 1935 l. rej. 2248/32 w sprawie Kazimierza Fitzermana przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Należało uznać za trafny zarzut obrazy art. 68 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). Skoro bowiem skarżący, nie będąc w zaoczności, na udowodnienie wysokości dochodu, osiągniętego z udziału w przedsiębiorstwie, przedłożył w postępowaniu odwoławczem odpis decyzji Komisji Odwoławczej w Gru-

---

[1]) Por. OPA 466/33.

dziądzu, którą $1/3$ dochodu z tego samego przedsiębiorstwa dla innego udziałowca o takim samym udziale została ustalona na 12.000 względnie 12.800 zł, i na tej podstawie żądał obniżenia dochodu z udziału w przedsiębiorstwie do tej samej wysokości, było obowiązkiem władzy pozwanej wziąć pod uwagę powyższy dowód i ocenę tego dowodu podać płatnikowi do wiadomości w swej decyzji....

1012.

PODATEK DOCHODOWY.

Koniec obowiązku podatkowego spółek akcyjnych.

Spółki akcyjne (z wyjątkiem określonych w ust. 2 art. 76 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.) podlegają jeszcze podatkowi dochodowemu w roku podatkowym, następującym po ostatnim roku kalendarzowym lub operacyjnym, w którym zaniechały działalności, — a to od dochodu, osiągniętego w tym ostatnim roku działalności.

Wyrok NTA z 14 grudnia 1934 l. rej. 4290/31 w sprawie firmy: „Lubań-Wronki" Przemysł Ziemniaczany Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Od zysków bilansowych, wykazanych w ostatniem zamknięciu rachunkowem za (11-miesięczny) okres operacyjny 1.IX.1928 — 31.VII.1929 przez spółkę akcyjną: Wielkopolskie Zakłady Przetworów Kartoflanych, która w sierpniu 1929 dokonała fuzji ze spółką akcyjną „Lubań", wymierzono podatek dochodowy na rok podatkowy 1930.

Skarga, wniesiona przez spółkę akcyjną powstałą z fuzji, zarzuca, podobnie jak odwołanie, iż wymiar był niezgodny z przepisami art. 13, 76, 78, 80 i 81 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. i § 140 rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust., skoro firma, obciążona podatkiem, przestała istnieć w sierpniu 1929 i wskutek tego obowiązek opłacania podatku dochodowego jeszcze w tym roku wygasł.

Otóż zagadnieniem początku i końca obowiązku podatkowego spółek akcyjnych, które nie podpadają pod przepis ust. 2 art. 76 ustawy o podatku dochodowym, NTA zajmował się już niejednokrotnie w swych wyrokach, a w wyroku z 20 stycznia 1926 l. rej. 1154/25 (Zbiór wyroków Nr. 867) ustalił zasadę prawną, iż do spółek akcyjnych, które powstają na obszarze Rzeczypospolitej, a co do których

nie zachodzą warunki, ustanowione w ust. 2 art. 76 ustawy, stosują się pod względem początku i końca obowiązku podatkowego ogólne zasady ustawy, wyrażone w art. 13 i 76 ust. 1. A zatem spółki te podlegają jeszcze podatkowi dochodowemu w roku podatkowym, następującym po ostatnim roku kalendarzowym lub operacyjnym, w którym zaniechały działalności, — a to od dochodu, osiągniętego w tym ostatnim roku działalności.

Trwając przy zapatrywaniu prawnem, wyrażonem w pow. wyroku, NTA za nieuzasadniony uznać musiał zarzut skargi....

Orzeczenie powyższe porusza tylko sprawę początku i końca obowiązku podatkowego spółek akcyjnych, a nie wszystkich osób fizycznych i prawnych. Szerzej ujmują tę sprawę: artykuł p. Juljana Łady w Przeglądzie Notarjalnym Nr. 8 z r. 1934, glosa prof. J. Michalskiego w OPA 628/34 i tegoż artykuł „Wpływ wygaśnięcia źródła dochodu na obowiązek podatkowy" w Przeglądzie Notarjalnym Nr. 21 z r. 1934. Por. też sprawozdanie z dyskusji w Towarzystwie Prawniczem na ten temat (Przegląd Notarjalny Nr. 12 z r. 1934). Prof. J. Michalski, ujmując to zagadnienie bardzo szeroko, wyłączył zgóry osoby prawne. Nie chcemy tutaj poruszać bardzo skomplikowanych zagadnień ogólniejszych, zajmując się tylko sprawą powstania i zgaśnięcia obowiązku podatkowego spółek akcyjnych.

NTA uznał zarzuty skargi za nieuzasadnione, podtrzymując stanowisko, że spółki akcyjne podlegają obowiązkowi podatkowemu w roku podatkowym, chociaż zaniechały już działalności z końcem poprzedzającego rok podatkowy roku kalendarzowego lub operacyjnego. NTA powołał się na swój wyrok z 20 stycznia 1926 Nr. 867 Zbioru wyroków. Stanowisko swoje uzasadnił tam krótko powołaniem się na art. 13 ustawy o podatku dochodowym, który mówi: „opodatkowaniu podlegają dochody, osiągnięte w ostatnim roku kalendarzowym lub w ostatnim roku operacyjnym, względnie gospodarczym, poprzedzającym rok podatkowy" i na pierwszy ustęp art. 76, według którego „obowiązek podatkowy dla osób fizycznych i prawnych rozpoczyna się z reguły od najbliższego roku po nastaniu stosunków, uzasadniających obowiązek podatkowy".

Trudności wywołuje fakt, że w roku podatkowym niema już podmiotu podatkowego, obowiązanego do zapłacenia podatku. Zgaśnięcie podmiotu inaczej przedstawia się w wypadku osób fizycznych, inaczej w wypadku osób prawnych. Rozważmy ten ostatni wypadek i zastanówmy się nad tem, czy fakt, że osoba prawna, w szczególności spółka akcyjna, która osiągnęła dochody w roku kalendarzowym względnie operacyjnym, poprzedzającym rok podatkowy, przestała istnieć, uzasadnia zgaśnięcie obowiązku podatkowego.

Gdyby się na to pytanie dało twierdzącą odpowiedź, wówczas fuzja spółki z inną, albo jej rozwiązanie, oznaczałaby umorzenie obowiązku podatkowego za czas, za który ta spółka osiągnęła dochody. Ten pogląd byłby sprzeczny nietylko z interesem Skarbu, lecz także i ze słusznością. Możnaby w drodze fuzji uniknąć zapłacenia podatków od osiągniętego dochodu. W wypadku, objętym omawianym wyrokiem NTA, spółka akcyjna, która osiągnęła zyski bilansowe za 11-miesięczny okres operacyjny (1.IX.1928 — 31.VII.1929), sfuzjonowała się z inną spółką w sierpniu 1929; władze podatkowe wymierzyły podatek spółce, powstałej po fuzji, za rok podatkowy 1930.

Otóż odpowiedzialność finansowa każdej ze spółek połączonych nie wygasa z chwilą połączenia. Art. 467 § 1 kod. handl. mówi, że „majątek każdej z połączonych spółek powinien być zarządzany przez spółkę przejmującą oddzielnie aż do chwili zaspokojenia lub zabezpieczenia wierzycieli, których wierzytelności powstały przed połączeniem....“ Artykuł ten nie ma na myśli należności podatkowej, lecz zwyczajne długi; przepisuje też termin roczny zgłaszania tych pretensyj od daty ostatniego ogłoszenia o zamiarze połączenia majątków. Ale możemy tu zastosować argument a fortiori. W naszem ustawodawstwie interesy Skarbu mają zawsze pierwszeństwo. Trudno przypuścić, by ustawodawstwo podatkowe godziło się na zgaśnięcie obowiązku podatkowego spółki, która przestała istnieć skutkiem fuzji z inną, gdy zabezpiecza interesy jej wierzycieli i nakazuje oddzielny zarząd majątku. Nie można tu powoływać się na okoliczności faktyczne, że wygasł podmiot podatkowy, że nie ma z czego zapłacić podatku. Jeżeli ten dochód istniał w roku, poprzedzającym rok podatkowy i fuzję, to zwolnienie go od podatku w roku podatkowym byłoby niesłusznem zbogaceniem się sfuzjonowanej spółki.

Zresztą ogólniej jeszcze stawia sprawę art. 465 § 3 kod. handl., który mówi: „Z chwilą wykreślenia spółki przejętej spółka przejmująca wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejętej“. Mowa tu jest o w s z y s t k i c h prawach i obowiązkach.

Rozważmy teraz wypadek drugi: rozwiązanie spółki. Jeżeli niema już spółki akcyjnej z powodu jej rozwiązania, to jak może istnieć obowiązek podatkowy? Ale według art. 445 kod. handl. rozwiązanie spółki może nastąpić dopiero po przeprowadzeniu jej likwidacji. Kodeks handlowy przewiduje długie postępowanie likwidacyjne; zabezpiecza możność zgłoszenia pretensyj przez wierzycieli. I w tym wypadku nie zajmuje się wyraźnie sprawami skarbowemi, ale tak samo jak przy fuzji, nie można przypuścić, by Skarb miał być gorzej traktowany. Za podatek w roku podatkowym od dochodu, osiągniętego w roku kalendarzowym lub operacyjnym, poprzedzającym rok podatkowy, odpowiada spółka akcyjna „w likwidacji“.

Z wywodów powyższych wynika, że żadne względy rzeczowe nie wymagają zastosowania interpretacji art. 13 i 76 ustawy o podatku dochodowym, któraby była sprzeczna ze stanowiskiem zajętem przez NTA. Art. 13 ustawy o podatku dochodowym trzeba brać dosłownie, o ile chodzi o osoby prawne. W cytowanej poprzednio literaturze zajęto natomiast krytyczne stanowisko, o ile chodzi o zgaśnięcie obowiązku podatkowego osób fizycznych, opodatkowanych na podstawie działu I ustawy. Wskazuje się na to, że w roku podatkowym może już wogóle nie istnieć podmiot podatkowy, względnie — na co prof. J. Michalski kładzie nacisk — że osoba fizyczna płaci podatek z dochodu, osiągniętego w roku podatkowym; dochód z roku operacyjnego względnie kalendarzowego, poprzedzającego rok podatkowy, jest tylko jedną z możliwych podstaw opodatkowania.

Nie wchodząc w rozważanie tej kwestji, należy zaznaczyć, że ten ostatni argument w żadnym razie nie miałby zastosowania do osób prawnych (prof. J. Michalski wyeliminował zresztą ze swoich rozważań te osoby). Art. 21 ustawy o podatku dochodowym mówi wyraźnie, że „za podlegający opodatkowaniu dochód osób prawnych, zarówno obowiązanych, jak i nieobowiązanych do publicznego składania rachunków, lecz prowadzących prawidłowe księgi handlowe, uważa się zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem“; a według art. 78 nowopowstające towarzystwa i zakłady, obowiązane do publicznego składania rachunków, podlegają opodatkowaniu po złożeniu pierwszego sprawozdania. Spółka akcyjna może mieć, z punktu widzenia ekonomicznego, dochód już w pierw-

szym roku swojego istnienia; ale do powstania dochodu w znaczeniu prawno-podatkowem trzeba dopiero zamknięcia rachunków i podatek płaci się z zysków bilansowych, osiągniętych w roku operacyjnym, poprzedzającym rok podatkowy. Rachunkowość osób prawnych oddziela ściśle poszczególne lata operacyjne i ustala jasną podstawę wymiaru. Granice te mogą się w praktyce zacierać w gospodarstwie osoby fizycznej. Jeżeli jednak spółka akcyjna wykazała dochód w roku operacyjnym, istnieje obowiązek zapłacenia podatku, bez względu na to, co się z nią stało w roku podatkowym.

To odróżnienie między osobami fizycznemi i spadkami wakującemi a osobami prawnemi dowodzi raz jeszcze potrzeby objęcia osób prawnych osobnym podatkiem, a niełączenia ich z osobami fizycznemi w jednym podatku. Zgaśnięcie obowiązku podatkowego może się rozmaicie przedstawiać w jednym i drugim podatku, a ogólne normy ustawy, które trzeba stosować do obydwu kategoryj osób, mogą stać się źródłem niesprawiedliwości. Albo też trzeba w drodze interpretacji, dość daleko sięgającej, ustalać inne zasady dla osób fizycznych, chociaż ustawa obejmuje jedne i drugie temi samemi artykułami.

R. Rybarski

1013.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Opłaty ubezpieczeniowe, przejęte przez służbodawcę za pracownika.

Przejęcie przez służbodawcę opłat ubezpieczeniowych, ciążących z mocy ustawy na pracowniku, stanowi dodatkowe wynagrodzenie pracownika, podlegające u niego opodatkowaniu na zasadzie art. 20 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 27 lutego 1935 l. rej. 10.963/31 w sprawie Poznańskiego Banku Ziemian Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od uposażeń służbowych.

... Izba Skarbowa zatwierdziła wymiar podatku od uposażeń, jako uzasadniony postanowieniami art. 20 i 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), gdyż, jak brzmi uzasadnienie decyzji, opodatkowaniu podlega suma wszystkich świadczeń, otrzymywanych przez pracownika z tytułu stosunku służbowego, bez względu na to, czy są one przewidziane w umowie służbowej, czy też pracodawca wypłaca je dobrowolnie, nie będąc do tego zobowiązany.

... Zarzut naruszenia art. 6 i 110 ustawy uznał NTA za nietrafny. W myśl art. 20 ustawy za dochód z uposażeń służbowych uważa się wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzach lub naturze, jakie podatnik uzyskuje ze swego stosunku służbowego, łącznie

z wszystkiemi dodatkami, w myśl zaś art. 110 dochody te opodatkowuje się w całości.

Przejęcie przez służbodawcę opłat ubezpieczeniowych, ciążących z mocy ustawy na pracowniku, stanowi dodatkowe wynagrodzenie pracownika, jak to NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 18 lutego 1931 l. rej. 4135/28, 4136/28, 350/30 (Zbiór wyroków Nr. 425S), rozpatrując zagadnienie potrącalności wydatku na wspomniane opłaty przy opodatkowaniu służbodawcy. Konstrukcja opłat tych jako kosztów osiągnięcia dochodu przez pracownika, wysunięta w skardze, jest chybiona, gdyż ustawa, jak to wynika z przytoczonego wyżej przepisu art. 110, nie dopuszcza przy opodatkowaniu z działu II potrąceń na zasadzie art. 6....

1014.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót domów bankowych: Operacje papierami wartościowemi; sprzedaż udziału w spółce z ogr. odp.

Udziały spółki z ogr. odp. nie podpadają pod pojęcie papierów wartościowych wszelkiego rodzaju w myśl art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. i ekwiwalent pieniężny za zbycie takich udziałów przedsiębiorstwa bankowego nie stanowi składnika obrotu podatkowego tego przedsiębiorstwa. (Teza).

Wyrok NTA z 10 stycznia 1935 l. rej. 3084/33 w sprawie firmy „Poznański Bank Ziemian" Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Poznański Bank Ziemian Sp. Akc. w Poznaniu zaskarżył orzeczenie Ministerstwa Skarbu z tego powodu, że kwotę zł 74.217,45, uzyskaną w r. 1931 ze sprzedaży udziału Banku w spółce z ogr. odp. pod firmą: Zachodnio-Polski Syndykat Węglowy w Poznaniu, uznano za składnik obrotu podatkowego w rozumieniu art. 5 p. 2 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Władza pozwana uważa sporną kwotę za zysk brutto ze sprzedaży udziałów konsorcjalnych, a te znów za papier wartościowy.

NTA rozważał, co następuje:

Ustawa uznaje za obrót podatkowy instytucyj kredytu krótkoterminowego i domów bankowych — a o takie przedsiębiorstwo

właśnie chodzi — sumę pobranych i należnych procentów, prowizji, komisowego, tudzież innych tym podobnych wynagrodzeń za świadczenia oraz zysk brutto z operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami zagranicznemi, tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowemi.

Strony są zgodnego zapatrywania, że sporna pozycja nie pozostaje w związku z pierwszą kategorją wpływów — z tytułu „wynagrodzeń za świadczenia".

O ile zaś chodzi o papiery wartościowe, do których władza zaliczyła sprzedany udział w spółce z ogr. odp., to ustawa wprawdzie dla tej kategorji przedmiotów zakreśla granice bardzo rozległe, gdyż nie chce czynić żadnych różnic co do rodzaju papierów wartościowych, mimo to jednak pod ten przepis podpadają tylko takie papiery, które można uznać za papiery w a r t o ś c i o w e. Papiery zaś innego rodzaju, a zatem nie dające się podciągnąć pod pojęcie „wartościowych", wogóle nie wchodzą w rachubę.

Ani ustawa sama ani rozporządzenie wykonawcze do niej nie dają swoistego określenia „papieru wartościowego" dla płaszczyzny podatku przemysłowego. Również brak ustawowego określenia pojęcia papieru wartościowego w ustawie prawa cywilnego, w szczególności niemieckiej B. G. B. oraz w ustawie handlowej, także w niemieckim kodeksie handlowym H. G. B. z r. 1897.

W kodeksie cywilnym jest natomiast częstokroć mowa „o papierach wartościowych", np. w rozdziale, traktującym o kaucji, w § 232 o tem, że kaucję można złożyć w pieniądzach lub papierach wartościowych, w § 234, że tylko takie papiery wartościowe nadają się jako kaucja, które opiewają na okaziciela, mają wartość kursową i posiadają bezpieczeństwo pupilarne, tudzież że z papierami wartościowemi są zrównane papiery zleceniowe indosowane.

Z tych fragmentów wolno wnioskować, że według kodeksu cywilnego papierami wartościowemi są takie dokumenty (pisma), które wyrażają prawa zapisane (verbriefte Rechte) i których posiadanie jest warunkiem koniecznym do wykonania tych praw, czyli że dłużnik z mocy takiego papieru jest obowiązany do dopełnienia (zobowiązania) tylko za zwrotem papieru.

Kodeks handlowy również ogranicza się do posługiwania się określeniem „papierów wartościowych" bez podania definicji. O papierach wartościowych mówi on w § 1 w związku z określeniem pojęcia kupca i przedsiębiorstwa handlowego oraz w § 383 w związku z określeniem pojęcia komisanta; wymienia on papiery wartościowe obok towarów i stawia je narówni z temi. Z tego zrównania należy wnioskować, że kodeksowi handlowemu chodzi wyłącznie o papiery,

przeznaczone dla obrotu handlowego, co zresztą wyraźnie podkreśla w art. 271 poprzedni powszechny niemiecki kodeks handlowy (A. D. H. G. B.). To też w płaszczyźnie przepisów kodeksu handlowego słusznie wywodzi komentarz Stauba (Staub — Bondi, wyd. 12/13 z 1926 r., t. I) na str. 43, że z reguły należą tu tylko papiery zleceniowe lub na okaziciela opiewające, a papiery imienne wyjątkowo, jeżeli mogą być zaliczone do papierów na okaziciela, przepisanych wprawdzie na imię posiadacza, ale należących do papierów przeznaczonych dla obrotu handlowego, a zatem jeżeli mogą być z łatwością przenoszone i zrealizowane, jak akcje imienne, polisy ubezpieczeniowe i t. p. Wykluczone są przeto z kategorji papierów wartościowych udziały w spółkach z ogr. odp., prawa autorskie i t. p.

Przepisy § 702 k. c. i §§ 429 i 462 k. h., w których jest mowa o odpowiedzialności oberżystów i przewoźników względnie przedsiębiorstw kolejowych za zaginięcie kosztowności, pieniędzy i papierów wartościowych, nie obalają powyższej wykładni ustawowego pojęcia papierów wartościowych.

Jeżeli ustawa o podatku przemysłowym w art. 5 p. 2 nie uważała za potrzebne podać definicji papierów wartościowych, chociaż wymienia je z dodatkiem: „wszelkiego rodzaju", który mógłby wskazywać na użycie tego pojęcia w najszerszem znaczeniu, to bezwątpienia przyczyną jest ta okoliczność, że chodzi tutaj o papiery wartościowe, które mogą być i są przedmiotem „operacyj" w instytucjach kredytu krótkoterminowego, w domach bankowych i w kantorach wymiany. Przez to powiązanie pojęcie papierów wartościowych otrzymuje pewne określone granice i cechy. Chodzi tu o takie papiery wartościowe, które nadają się do tranzakcyj bankowych, a zatem co do których częstotliwość obrotu jest zjawiskiem normalnem, albowiem dla obiegu papierów wartościowych w obrocie bankowym okolicznością ważną są notowania kursowe, które orjentują o wartości wymiennej, rynkowej tych papierów.

Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 17 marca 1928 o prawie bankowem poz. 321 Dz. Ust. wspomina w kilku miejscach o papierach wartościowych, jakkolwiek nie używa tego określenia jednolicie, lecz rozmaicie, raz w znaczeniu szerszem, to znów w znaczeniu ciaśniejszem, jak w art. 4 w odniesieniu do kantorów wymiany (p. 1 — kupno i sprzedaż „krajowych papierów wartościowych oraz losów krajowych loteryj"), w art. 35—38 w związku z czynnościami depozytowemi przedsiębiorstw bankowych (przyjmowanie do depozytu lub na zastaw papierów wartościowych), w art. 69 w odniesieniu do banków hipotecznych (p. 3 — nabywanie i sprzedaż na rachunek własny „listów zastawnych własnych i obcych, papierów

wartościowych państwowych, przez Państwo gwarantowanych i samorządowych; p. 4—komisowe nabywanie i sprzedawanie wszelkich papierów wartościowych, dopuszczonych do urzędowego notowania na giełdach polskich; p. 5—udzielanie pożyczek... pod zastaw papierów wartościowych określonych pod p. 3; p. 6—inkasowanie weksli i przekazów; p. 7 — przyjmowanie do depozytu wszelkich papierów wartościowych) i wreszcie w art. 91 w odniesieniu do spółdzielni kredytowych (p. 5 — kupno i sprzedaż... papierów procentowych państwowych i samorządowych, listów zastawnych i t. d. i p. 9 — przyjmowanie do depozytu papierów wartościowych i innych walorów...).

Powyższe ustępy atoli bynajmniej nie uprawniają jeszcze do konkluzji, że według prawa bankowego papierami wartościowemi są także udziały spółek z ogr. odp. Przeciwnie. Skoro w każdym z przytoczonych przepisów chodzi o dokonywanie określonych czynności papierami wartościowemi czy są one wymienione generalnie, czy też szczególnie, w przeciwstawieniu rodzajowem, to rodzaj tych czynności rozstrzyga o tem, czy i jakie cechy powinny mieć odnośne, w prawie bliżej nie określone, papiery. Ponieważ chodzi tam bądź o kupno-sprzedaż, bądź o depozyt i zastaw bankowy, przeto jasnem jest, że prawo miało i mogło mieć na myśli tylko takie papiery par excellence wartościowe, które z reguły są papierami zleceniowemi lub opiewają na okaziciela i których wartość bieżąca może być z łatwością i w sposób pewny określona. Papiery zatem, których pozbycie i spieniężenie oraz ponowne nabycie z uwagi na ich naturę jest utrudnione, nie wypełniają pojęcia papierów wartościowych w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym.

Należało przeto zbadać, czy i jakie cechy posiadają udziały w spółce z ogr. odp. w podanej dopiero co płaszczyźnie. Według § 15 niem. ustawy z 20 kwietnia 1892 (w brzmieniu z 1898 r.) udziały są wprawdzie zbywalne i mogą być dziedziczone, lecz do zbycia potrzeba umowy w formie aktu notarjalnego lub sądowego, pominąwszy, że ustawa nie zabrania ustanowienia w umowie spółkowej dalej idących ograniczeń, w szczególności także uzależnienia zbywania od zgody spółki. Według § 75 austr. ustawy o 6 marca 1906 niema przeniesienia zapomocą indosu dokumentu, wydanego spólnikowi jako dowód posiadania udziału, i nie wolno takich dokumentów wystawiać na okaziciela; o ile chodzi o zbywalność i konieczne formalności zbycia udziału, ustawa austr. w § 76 w zasadzie jest zgodna z § 15 ustawy niem. W podobny sposób reguluje tę kwestję także dekret o spółkach z ogr. odp. z 8 lutego 1919 w art. 6.

Udziały zatem w spółkach z ogr. odp. w myśl powyższych ustaw nie są papierami wartościowemi przeznaczonemi do obiegu

w handlu, gdyż brak im tych istotnych przymiotów łatwej zbywalności i częstotliwości obrotu. Nie są też papierami dopuszczonemi do obrotu giełdowego, a zatem nie mają kursu giełdowego, jakkolwiek rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 28 grudnia 1924 o organizacji giełd z uwzględnieniem zmian, dokonanych rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 6 marca 1928 poz. 250 Dz. Ust., wyraźnie udziałów takich nie wymienia, a w § 3, który stanowi o przedmiotach dopuszczonych do obrotów na giełdzie pieniężnej, mówi o papierach wartościowych, wekslach, czekach, przekazach, walutach, monetach i szlachetnych kruszcach. Z zestawienia tego w związku z istotnym celem giełdy pieniężnej atoli należy przyjąć za pewne, że udziały spółki z ogr. odp. nie są papierem wartościowym w powyższym sensie.

W konkluzji przeto NTA doszedł do wniosku, że udziały spółki z ogr. odp. nie podpadają także pod pojęcie papierów wartościowych wszelkiego rodzaju w myśl art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym i że uznanie ekwiwalentu pieniężnego za zbycie takich udziałów przedsiębiorstwa bankowego za składnik obrotu podatkowego tegoż przedsiębiorstwa nie jest zgodne z ustawą.

1015.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót domów bankowych: „Należne procenty".

Dla pojęcia „należnych procentów" (art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym) możliwość realizacji procentów jest obojętna.

Wyrok NTA z 8 października 1934 l. rej. 780/33 w sprawie firmy „Bank Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc." w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Przedmiotem sporu jest w ramach zaskarżonego orzeczenia z 30 listopada 1932 kwota zł 17.802,64, wyrażająca odsetki od rachunków wątpliwych lub straconych. Skarżący Bank zarzucał w odwołaniu przeciw wymiarowi podatku przemysłowego od obrotu za r. 1931, że od takich rachunków nie liczy żadnych procentów i z końcem roku je odpisuje na straty, zaś obliczenie odsetek, dostarczone rewidentowi skarbowemu, zostało dokonane na specjalne życzenie tegoż. Władza pozwana tę część odwołania załatwiła odmownie, powołując się na przepis art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym oraz wychodząc z założenia, że obrotem podatkowym są nietylko odsetki pobra-

ne, ale także należne, bez względu na to, czy pretensja, od której one się należą, jest wątpliwa czy też niewątpliwa....

Rozważając spór w granicach, zakreślonych zarzutami skargi, NTA doszedł do wniosku, że skarżąca w tym stanie rzeczy nie ma dostatecznej podstawy prawnej do wniosku o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości, natomiast zachodzi częściowa wadliwość postępowania, a mianowicie w odniesieniu do tej części spornej sumy, która wyraża procenty od pretensyj, których się skarżąca zrzekła.

O ile chodzi o takie procenty, co do których skarżąca przyznaje, że stanowią „teoretycznie" procenty należne, to dla oceny sporu w płaszczyźnie przepisów art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym kwestja możliwości realizacyjnych jest obojętna. Z chwilą bowiem, gdy przedsiębiorstwo bankowe nie zrzekło się swoich roszczeń odsetkowych i gdy przez swe księgi przeprowadziło odnośne pozycje, obciążając klienta odsetkami, zaistniał stan faktyczny wymagany ustawą, a mianowicie istnieje suma „należnych" procentów. Należność bowiem należy tłumaczyć w znaczeniu prawnem, a nie pod kątem widzenia praktycznych możliwości ściągnięcia prawnie należnej sumy. Dla zapatrywania skarżącej, że za „należne" uważać można jedynie takie, wprawdzie jeszcze niezrealizowane procenty, których realizacja jednak nie może budzić wątpliwości, brak jakiejkolwiek podstawy nietylko w ustawie o podatku przemysłowym, ale nawet w teorji prawa, której takie określenie pojęcia „należności" jest zupełnie nieznane.

Jednakowoż skarżąca w skardze wysuwa drugi wniosek fakultatywny, a mianowicie, że uznanie za część składową obrotu podatkowego przynajmniej procentów od pretensyj, odpisanych na straty, jest sprzeczne z ustawą. Wprawdzie skarżąca w odwołaniu nie podzieliła cyfrowo zakwestjonowanej przez siebie sumy zł 17.802,64 na poszczególne części i nie podała, o jakie pretensje względnie o jakich dłużników chodzi, które w końcu roku zostały odpisane na straty i od których skutkiem tego faktu nie liczyła żadnych procentów, lecz ta okoliczność nie może przesądzać na niekorzyść strony sporu w płaszczyźnie prawnej. Władza pozwana natomiast tego zarzutu we wskazanym kierunku wogóle nie rozpoznała, bowiem wychodziła z błędnego zapatrywania, że przedmiotem sporu są jedynie odsetki od pretensyj wątpliwych. Tymczasem skarżąca broniła się przeciw wymiarowi także zarzutem, że w grę wchodzą także odsetki ani zaliczone ani pobrane, a jedynie na żądanie władzy teoretycznie obliczone od pretensyj straconych. Chociaż trafny jest pogląd, że punkt ciężkości art. 5 p. 2 spoczywa na „należności" procentów, a nie na fakcie przeprowadzenia lub nieprzeprowadzenia odpowiednich obciążeń

przez książki przedsiębiorstwa, i że pretensje wątpliwe lub nawet uznane za stracone stanowią jednak wierzytelności przedsiębiorstwa, dopóki ono się ich nie zrzeknie w sposób niewątpliwy i tem samem także akcesoryjna należność odsetkowa nie może mieć innego wyglądu prawnego w tym względzie, to jednak w tym kierunku brak prawidłowego ustalenia istotnego stanu faktycznego, któryby uzasadniał orzeczenie, że sporna część obrotu wyraża właśnie odsetki, przypadające od wątpliwych wprawdzie, lecz należnych jeszcze pretensyj, t. j. od pretensyj, których skarżąca nie zrzekła się w sposób wiążący.

W myśl powyższych zatem rozważań NTA uznał, że orzeczenie zaskarżone jest częściowo dotknięte istotną wadliwością postępowania, połączoną ze szkodą dla skarżącej....

1016.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Czasowe przyjęcie dodatkowych pracowników — wpływ na kategorję świadectwa przemysłowego.

Pod przepis art. 35 ustawy o podatku przemysłowym nie podpada czasowe przyjęcie dodatkowych pracowników, nieusprawiedliwione chęcią rozszerzenia przedsiębiorstwa i zamiarem osiągnięcia większego zysku.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 27 sierpnia 1934 2 K. 786/34.

...Sąd ustalił, że oskarżony przyjął dodatkowych pracowników powodowany nie koniecznością rozszerzenia swego przedsiębiorstwa, ale interwencją inspektora pracy w celu zmniejszenia bezrobocia. W związku z art. 35 ustawy o podatku przemysłowym SN już wyjaśnił, iż przepis powyższy ma na względzie zmiany mniej więcej stałe, uprawniające do zaliczenia przedsiębiorstwa do wyższej kategorji (Nr. 62/28), nie podpada przeto pod art. 35 wymienionej ustawy przyjęcie czasowe dodatkowych pracowników nieusprawiedliwione chęcią rozszerzenia przedsiębiorstwa i zamiarem osiągnięcia większego zysku. Ustaliwszy ponadto, że owi dodatkowi robotnicy byli wynagradzani w ten sposób, że dzielili się płacą, otrzymywaną przez resztę pracowników, sąd zasadnie nie dopatrzył się w czynie oskarżonego znamion przypisanego mu wykroczenia....

1017.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Odwołanie, podpisane przez syndyka spółki akcyjnej bez powołania się na pełnomocnictwo.

Brak powołania się na pełnomocnictwo nie uzasadnia pozostawienia przez władzę skarbową bez rozpoznania odwołania, wniesionego w imieniu spółki akcyjnej przez syndyka.

Wyrok NTA z 8 stycznia 1935 l. rej. 4967/33 w sprawie Banku Komercjalnego Sp. Akc. w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

Spór między skarżącą spółką akcyjną i Ministerstwem Skarbu, jako władzą pozwaną, toczy się o zagadnienie, czy odwołanie, wniesione w imieniu Spółki przez syndyka i przez niego podpisane pod firmową pieczątką Spółki bez powołania się na pełnomocnictwo, obowiązuje władzę do nadania temu pismu właściwego biegu w postępowaniu administracyjnem, czy też uprawnia ją do pozostawienia pisma bez rozpoznania dla braku właściwego podpisu.

Skarżąca twierdzi w skardze, że każde pismo, wniesione z wiedzą i z woli strony bezpośrednio zainteresowanej, o ile z jego treści widoczny jest cel wniesienia, obowiązuje władzę do rozpatrzenia go, mimo że jest dotknięte wadliwością formalną, albowiem wadliwość taka winna być usunięta drogą bezpośredniego porozumienia się ze stroną, przyczem skarżąca powołuje się na przepis art. 16 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust.

Władza pozwana zwalcza ten pogląd.

O ile władza podnosi w obronie swego zapatrywania, że powołany przepis, jako umieszczony w rozdz. V rozporządzenia o post. admin., z mocy art. 112 lit. b) nie rozciąga się na postępowanie w sprawach, dotyczących państwowych podatków bezpośrednich, a zatem także w sprawach podatku przemysłowego, o który w sporze chodzi, to ma ona teoretycznie rację. O ile ona natomiast w celu poparcia swego stanowiska powołuje się na wyrok NTA z 22 czerwca 1928 l. rej. 1139/26, to popada ona w oczywistą sprzeczność ze stanem faktycznym, na którego podstawie ten wyrok zapadł. Otóż wyrok zapadł na skargę kasacyjną w trybie postępowania sądowego. W postępowaniu tem obowiązują ustawą przewidziane wymogi formalne, a mianowicie podówczas obowiązująca ustawa o NTA z 3

sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust. przewidywała w art. 12, że skarga winna być podpisana przez adwokata, legitymowanego do tej czynności właściwem pełnomocnictwem. To właśnie pełnomocnictwo nie wykazywało prawidłowego podpisu firmowego strony skarżącej i dlatego skarga, również nieprawidłowo podpisana, została pozostawiona bez rozpoznania. Powołanie się zatem na ten wyrok w wypadku konkretnym nie jest przekonywujące.

O ile chodzi o merytoryczną stronę spornego zagadnienia, to odrzucenie odwołania przeciw decyzji Izby Skarbowej z 26 września 1931 z tem uzasadnieniem, że odwołanie, pozostawione bez rozpoznania przez tęże Izbę, nie wykazywało właściwego podpisu, nie jest trafne. Pojęcie syndyka instytucji bankowej jest równoznaczne z pojęciem pełnomocnika. Skoro zatem adwokat Dr. O. wyraźnie wniósł odwołanie jako syndyk czyli w imieniu zastępowanego przez siebie banku, ale bez dołączenia pełnomocnictwa, to było rzeczą władzy, o ile miała wątpliwości co do legitymacji zastępczej adwokata, zażądać od niego dostarczenia właściwego upoważnienia do działania w imieniu spółki. Postępowanie administracyjno-podatkowe nie jest postępowaniem sądowem. Ścisłe i formalne rygory tego postępowania nie mogą być bez zastrzeżeń i we wszystkich wypadkach stosowane w postępowaniu podatkowem. W postępowaniu przed władzami podatkowemi nie obowiązuje przymus adwokacki, a zatem obrona własna podatnika bez asystencji prawniczej jest regułą. Z takim trybem postępowania — bez wyraźnego przepisu ustawy — trudno jest pogodzić rygorystyczne wymogi co do podpisu strony , jeżeli niema dostatecznych danych do wniosku, że pismo, wniesione do władzy, nie pochodzi od osoby w niem wskazanej lub od jej zastępcy.

Przepis art. 16 rozporządzenia o post. admin. wprawdzie nie ma zastosowania w postępowaniu administracyjno-podatkowem, gdy chodzi o podatki państwowe, ale też i żaden pozytywny przepis ustawy o podatku przemysłowym nie uprawnia do pozostawienia pisma odwoławczego bez rozpoznania jedynie z tego powodu, że jest ono podpisane przez osobę, występującą w roli zastępcy z upoważnienia, bez dołączenia tego upoważnienia do odnośnego pisma, względnie do uznania takiego pisma a priori za pozbawione ważnej formy dla braku prawidłowego firmowego podpisu osoby zastąpionej.

Jeżeli w ustawie podatkowej lub w innej ustawie ogólnej brak przepisu pozytywnego w tym względzie, to raczej należy stosować zasadę liberalniejszą z dziedziny prawa pokrewnego, — o ile cel postępowania podatkowego takiej analogji nie stoi na przeszkodzie. In concreto byłoby właśnie prawo postępowania administracyjnego takiem prawem z dziedziny pokrewnej, a cel postępowania wymiaro-

wego względnie odwoławczego w płaszczyźnie podatku przemysłowego bynajmniej nie będzie wypaczony, jeżeli stronom zapewni się drogą liberalnej praktyki szerszą możność obrony prawnej.

Z powyższych rozważań wychodząc, NTA uznał postępowanie władzy pozwanej za wadliwe ze szkodą dla skarżącego Banku i orzekł uchylenie zaskarżonego orzeczenia....

1018.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Doręczenie zawiadomienia o terminie rozpoznania odwołania.

W razie niemożności ustalenia adresu pełnomocnika strony, podpisanego na odwołaniu, władza obowiązana jest zawiadomienie o terminie rozpoznania odwołania doręczyć samej stronie z odpowiedniem wyjaśnieniem.

Wyrok NTA z 5 lutego 1935 l. rej. 4572/33 w sprawie firmy: „Kuhn et Co“ Królewska Hodowla nasion buraków cukrowych w Naarden, Oddział w Warszawie, przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

...NTA dopatrzył się wadliwości postępowania, w myśl skargi kasacyjnej, w niezawiadomieniu skarżącej o terminie posiedzenia Komisji Odwoławczej.

W odpowiedzi na skargę władza tłumaczy swoje postępowanie niemożnością ustalenia adresu podpisanego na odwołaniu pełnomocnika skarżącej, adwokata Sz. Pełnomocnik bowiem pod wskazanym w odwołaniu adresem nie mieszkał, a o zmianie mieszkania Komisji Odwoławczej nie zawiadomił.

NTA nie uznał stanowiska władzy za uzasadnione. Najpierw brak było w 1933 r., w którym miało miejsce rozpoznanie spornej sprawy, i brak dotąd przepisu o obowiązku stron lub ich pełnomocników donoszenia władzom wymiarowym o zmianie mieszkania.

Pozatem chodzi o pełnomocnika, adwokata warszawskiego, a więc nie wydaje się wprost prawdopodobnem, aby w Warszawie, gdzie istnieje specjalne biuro adresowe przy Zarządzie miasta, władzy nie było możliwe ustalenie adresu adwokata, jak to twierdzi władza pozwana w odpowiedzi na skargę. Akta nie ujawniają też żadnych konkretnych dochodzeń w tym kierunku. Zresztą wspomniany adwokat był tylko pełnomocnikiem, więc należało co najmniej zawia-

domienie z odpowiedniem wyjaśnieniem doręczyć zastąpionej stronie, t. j. firmie Kuhn et Co, której siedziba handlowa w Warszawie była władzy znana i do której też skierowano zawiadomienie o zaskarżonej decyzji.

W każdym razie było obowiązkiem władzy wyjaśnić przyczynę niezawiadomienia strony o posiedzeniu Komisji Odwoławczej w swej decyzji, aby stronie umożliwić obronę jej praw w płaszczyźnie art. 90 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust. [1]).

W myśl powyższych rozważań NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania....

1019.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Prowadzenie „kantoru wymiany".

Doraźna sprzedaż i kupno waluty zagranicznej nie jest nikomu zabroniona; sąd, skazując za prowadzenie kantoru wymiany bez świadectwa przemysłowego, winien oprzeć swoje przekonanie na objektywnych danych, jako to charakter i wygląd przedsiębiorstwa, znaczna ilość wykrytej obcej waluty, regularna sprzedaż jej i kupno.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 28 listopada 1934 1 K. 854/34.

...Kasacja jest słuszna z zasad następujących:

W myśl rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 marca 1928 kantorami wymiany są przedsiębiorstwa bankowe, uprawnione m. i. do kupna i sprzedaży na rachunek własny i obcy pieniędzy zagranicznych w monetach i banknotach (art. 4), skazując zaś oskarżonego za prowadzenie kantoru wymiany bez świadectwa przemysłowego, sąd oparł się jedynie na fakcie znalezienia w jego lokalu waluty obcej w nieznacznej, jak to widać z protokółu urzędu skarbowego, ilości oraz na stwierdzeniu świadka B., wywiadowcy służby śledczej, iż ustalił on w czasie obserwacji, że oskarżony trudni się wymianą waluty i dokonywał wymiany waluty w jego obecności, chociaż wiedział, iż świadek jest wywiadowcą policji. Takie jednak ustalenia nie wystarczają dla uznania sklepu oskarżonego za kantor wymiany, doraźna bowiem sprzedaż i kupno waluty zagranicznej nie jest niko-

---

[1]) Odpowiednikiem tego artykułu jest obecnie art. 115 Ordynacji Podatkowej.

mu zabroniona, i sąd, nie ustaliwszy ani charakteru i wyglądu przedsiębiorstwa, ani znacznej ilości wykrytej obcej waluty, ani regularnej jej sprzedaży i kupna, nie miał podstaw do skazania oskarżonego z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, wobec czego wyrok winien być uchylony na mocy art. 514 p. 7 k. p. k.

1020.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy: Nabywanie produktów przemysłowych.

Przedmiotem skupu zawodowego mogą być także produkty przemysłowe.

Wyrok NTA z 12 marca 1935 l. rej. 4359/33 w sprawie firmy „Dawid Adelsan i Dawid Isarow" w Prużanie przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n/B. w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

...Skarżąca domagała się ewentualnie 1% stawki na podstawie rozporządzenia Ministra Skarbu z 22 grudnia 1926 poz. 766 Dz. Ust. To żądanie władza odrzuciła z uzasadnieniem, że... terpentyna stanowi produkt przemysłowy, a takie produkty nie mogą być przedmiotem skupu....

Zapatrywanie władzy, że produkty przemysłowe nie mogą być przedmiotem skupu zawodowego, nie ma dostatecznego uzasadnienia w ustawie, a w szczególności w przepisach taryfy cz. II A. II. Tam skup zawodowy został określony jako skup w celu odsprzedaży wewnątrz Państwa na wywóz zagranicę „surowców krajowych, produktów rolnictwa i leśnictwa oraz zwierząt domowych, drobiu, t u d z i e ż i n n y c h t o w a r ó w" bez utrzymywania w tym celu zakładów handlowych. Skoro towarami są także produkty przemysłowe, przeto nie są one wyłączone, lecz mogą być przedmiotem skupu zawodowego, jak to NTA już zresztą orzekł i uzasadnił np. w wyroku z 21 września 1929 l. rej. 3185/27 (Zbiór wyroków Nr. 152 S)....

1021.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo przy skupie zawodowym[1]).

Zarówno przy skupie zawodowym celem odsprzedaży wewnątrz Państwa, jak i przy skupie celem wywozu zagranicę, jest dopuszczalne posługiwanie się pośrednikami handlowymi.

Wyrok NTA z 4 czerwca 1934 l. rej. 8002/32 w sprawie Ilberta Bremmlera przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1926.

...Odnośnie do zakupów zboża władza pozwana uznała, że skarżący działa jako przedstawiciel zagranicznej firmy. Skoro jednak władza przyznaje, że i w tym charakterze działa na podstawie wspomnianej umowy z 23 października 1924, na podstawie której uznała go za pośrednika handlowego odnośnie do sprzedaży nawozów sztucznych, to wniosek jej o niedopuszczalności ustalenia obrotu na zasadzie art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym byłby tylko wówczas możliwy do przyjęcia, gdyby stanąć na stanowisku, że pośrednictwo handlowe wykluczone jest przy skupie zawodowym celem wywozu zagranicę. Stanowisko takie w zasadzie nie da się jednak obronić w ramach przepisów ustawy o podatku przemysłowym. Ustawa zna bowiem (art. 5 p. 1) skup zawodowy w celu odsprzedaży wewnątrz Państwa i skup zawodowy celem wywozu zagranicę. W jednym i drugim przypadku są to przedsiębiorstwa, które pod względem charakteru handlowego niczem się nie różnią, w jednym i drugim przypadku przedsiębiorca jest kupcem, mającym caeteris paribus te same prawa i obowiązki. Prawa te upoważniają go do ustanowienia pośredników handlowych, których charakter i obowiązki nie ulegają przez to zmianie, że jeden jest pośrednikiem dla kupca trudniącego się skupem dla odsprzedaży wewnątrz Państwa, inny zaś jest pośrednikiem dla kupca trudniącego się skupem celem wywozu zagranicę. Z tego wniosek, że fakt, iż skarżący jest pośrednikiem przy skupie zawodowym celem wywozu za granicę, przez władzę jako taki uznanym in concreto, nie odbiera mu sam przez się charakteru pośrednika, a tem samem nie pozbawia go prawa żądania, by obrót jego był opodatkowany w myśl art. 5 p. 5 ustawy....

---

1) Por. OTA 432/33.

1022.

OPŁATY STEMPLOWE.

Rachunki i inne pisma, stwierdzające wykonanie umowy. Dowód w postępowaniu odwoławczem.

1. Wręczone odbiorcy towarów pismo, zaopatrzone w podpis sprzedawcy, a zawierające jedynie zawiadomienie o obciążeniu konta odbiorcy kwotą ściśle określoną, podpada pod przepis art. 72 u. o. s., jeśli rodzaj i cena sprzedanych towarów (ta ostatnia w kwocie tej samej, jaką podaje zawiadomienie o obciążeniu konta) wynikają z przesłanego odbiorcy jednocześnie zestawienia, chociaż to zestawienie nie ujawnia firmy sprzedawcy.

2. Jeżeli odwołujący się nie załączył do odwołania pisma, podlegającego opłacie, ani też odpisu uwierzytelnionego (mimo że ani oryginał ani odpis uwierzytelniony nie znajduje się w urzędzie skarbowym lub w izbie skarbowej) i jeżeli odwołujący się uzasadnia niezastosowanie się do przepisu, zawartego w zdaniu drugiem ust. 1 art. 47 u. o. s., tem, że pisma, o którem mowa, nie posiada, to władza odwoławcza ma prawo ustalić treść zakwestjonowanego pisma na podstawie danych, znajdujących się w aktach, w szczególności w protokóle z kontroli stemplowej, i nie ma obowiązku przeprowadzenia dowodów innego rodzaju, zaofiarowanych przez odwołującego się.

Wyrok NTA z 24 listopada 1934 l. rej. 890/31 w sprawie Poznańskiego Banku Ziemian Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Firmie „Poznański Bank Ziemian Sp. Akc." wymierzono na zasadzie art. 72, 74 i 14 u. o. s. opłatę stemplową przy zastosowaniu stawki 0.2% oraz podwyżkę. Przedmiot opłaty podano w nakazie płatniczym drogą powołania się na pozycje 151—292, 235, 577—586, wyszczególnione w przyległym protokóle kontroli stemplowej w firmie Lubań-Wronki. W nakazie płatniczym zaznaczono, że co pewien okres czasu Bank wysyłał do Lubonia także wyciąg z konta, obejmujący również zakwestjonowane pozycje, i wyciąg ten nie był ostemplowany 0.2%, a tylko 20 gr od arkusza. Nadmieniono również w nakazie płatniczym, że do ewentualnego odwołania należy dołączyć przyległy wyciąg i zastosować się do art. 47 u. o. s.

W odwołaniu wspomniana na wstępie firma podniosła, że pisma, wyszczególnione w protokóle (wzór A), są to doniesienia Firmy o przeprowadzeniu przez jej książkowość pewnych czynności księ-

gowych na rachunku bieżącym danego klienta. Czynności te przeprowadza się na podstawie notatki (wzór B), danej przez wydział Firmy wewnętrznie książkowości; kopje tej notatki przesyła się zwykle klientowi do wiadomości (konkretnie firmie „Lubań—Wronki Przemysł Ziemniaczany S. A. Luboń"). Wzór A jest pismem w rozumieniu u. o. s., gdy atoli nie ma on cech rachunku, nie podlega opłacie. Wzór B również nie podlega opłacie stemplowej, gdyż notatka nie jest pismem, skoro brak jej właściwości, których wymaga ustawodawstwo cywilne dla pism; nie jest ona ani adresowana, ani podpisana. Łączenie wzorów A i B dla wymiaru opłaty uważa odwołanie za niedopuszczalne, bo nie polegające na ustawowem upoważnieniu. Pozatem odwołanie zarzuciło, że sumy przy poszczególnych, wymienionych w odwołaniu, pozycjach protokółu, nie zgadzają się, w dowód czego załączono do odwołania „uwierzytelniony" przez odwołującą się firmę odpis wyciągu z konta firmy Lubań za r. 1927/28 i powołano się na księgi handlowe Firmy.

W dalszym biegu sprawy pismem z 2 kwietnia 1930 wezwano stronę m. i. do przedłożenia zgodnie z art. 47 u. o. s. pism, zakwestjonowanych w firmie Lubań-Wronki, wymienionych w wyciągu z protokółu pod pozycjami, wyszczególnionemi w odwołaniu; zarazem zaznaczono, że pisma te składają się z pocztówki i notki do księgowania. W wezwaniu zagrożono, że na wypadek niezastosowania się do niego, zarzuty odwołania nie będą brane pod rozwagę. Odpowiadając na wezwanie, strona oznajmiła, iż zakwestjonowanych pism nie posiada, gdyż znajdują się one w posiadaniu fabryki przetworów ziemniaczanych firmy Lubań-Wronki. Zarazem zaznaczono w odpowiedzi, że strona posiada kopje tych pism, z których jedną załącza się.

Odwołania Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 10 października 1930 nie uwzględniła, ponieważ pisma, według przedłożonych wzorów, od których wymiar uskuteczniono, a z których jedno stwierdza obliczenie przez sprzedawcę za sprzedany towar dla kupującego, a drugie zawiera zawiadomienie kupującego o obciążeniu jego konta kwotą, wymienioną w piśmie pierwszem, stanowią integralną część składową jednej tranzakcji i zarazem zawierają wszelkie znamiona, wymienione w art. 72 u. o. s. Okoliczność zaś, że daną tranzakcję stwierdzono kilkoma pismami, a nie jednem, jest w kwestji należności stemplowej bez znaczenia, gdyż ustawa nie zawiera takiego postanowienia, by dana tranzakcja musiała być stwierdzona wyłącznie jednem pismem. Zarzutu, iż wymieniona przy niektórych pozycjach protokółu należność za sprzedany towar wynosiła mniej, względnie, że w danym dniu nie było tranzakcji, Izba Skarbowa nie

wzięła pod rozwagę, ponieważ strona, mimo wezwania, nie dołączyła do odwołania zakwestjonowanych pism.

Skarga, wniesiona do NTA, zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania.

NTA rozważył:

W rozpatrywanej sprawie strona skarżąca nie przeczy zapatrywaniu władzy, iż korespondencja piśmienna, objęta wzorami A i B, dotyczy jednych i tych samych poszczególnych tranzakcyj i że treść tej korespondencji zawiera w odniesieniu do poszczególnych tranzakcyj znamiona z art. 72 u. o. s. Natomiast strona skarżąca zarzuca, iż jest niedopuszczalne — w szczególności ze względu na przepis art. 1 u. o. s. — łączenie przez władzę, dla celów ustalenia opłaty stemplowej, dwu pism (objętych wzorami A i B), z których zresztą jedno (wzór B) nie jest nawet pismem, lecz notatką.

Otóż oceniając zasadność omawianego zarzutu skargi, Trybunał przyznał trafność zasadniczemu poglądowi strony skarżącej, iż łączenie pism przez władzę, dla celów ustalenia opłaty stemplowej, nie posiada uzasadnienia w postanowieniach u. o. s. Kwestją tą zajmował się Trybunał już w wyroku z 19 grudnia 1930 l. rej. 4384/28, Zbiór wyroków Nr. 408 S, w którym dał wyraz zapatrywaniu prawnemu, że pisma odrębne winny być pod względem należności opłaty odrębnie traktowane z uwagi na podstawową zasadę art. 1 u. o. s. („opłatom stemplowym podlegają pisma"), w której ustawodawca uznał za leżące w dyspozycji stron, czy pewną tranzakcję (chociażby stanowiącą gospodarczą całość) zechcą załatwić jednem, czy też dwoma lub więcej pismami. Trwając przy zapatrywaniu prawnem, wyrażonem w powyższym wyroku, i powołując się na bliższe wywody w nim zawarte, Trybunał uznał za trafny pogląd strony skarżącej, wyżej określony.

Atoli, jak z jednej strony nie przysługuje władzy uprawnienie do łączenia odrębnych pism w celu ustalenia opłaty stemplowej od nich, jako całości, tak z drugiej strony nie można odmówić władzy prawa do korzystania, dla ustalenia rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo (art. 6 u. o. s.), także z danych, leżących poza treścią konkretnego pisma, a w szczególności mieszczących się w innych pismach.

W rozpatrywanym wypadku Poznański Bank Ziemian w piśmie z 29 września 1927 (wzór A) zawiadomił Fabrykę Wyrobów Ziemniaczanych Lubań, iż obciążył jej konto sumą 2.940,07 zł (28 września); pismo to nosi dwa podpisy i zaopatrzone jest w odciśnięty na niem napis: „Dział Okopowych". Napis powyższy ujawnia związek obciążenia konta z tranzakcją towarową. Jeśli więc władza, ocenia-

jąc korespondencję wzór A, z uwzględnieniem tego napisu oraz wymienienia w niej sumy pieniężnej i w łączności z niezaprzeczeniem przez stronę, iż pismo dotyczyło tranzakcji, określonej bliżej w korespondencji wzór B, zawierającej dane co do wysyłki towaru, jego rodzaju oraz kosztów i prowizji w łącznej kwocie 2.940,07 zł, — uznała (art. 6 u. o. s.) pismo wzór A za pismo, wymieniające towar, dostarczony przez wystawcę pisma odbiorcy, cenę i nazwisko (firmę) wystawcy, to NTA nie mógł się dopatrzeć w ustaleniu przez pozwaną władzę opłaty stemplowej według art. 72 zarzucanej w skardze obrazy prawa.

Zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniono również zarzutu odwołania, iż wymieniona przy niektórych pozycjach protokółu należność za sprzedany towar wynosiła mniej, względnie, że w danym dniu nie było tranzakcji. Rozpatrując kwestję legalności tej części orzeczenia w ramach zarzutów skargi, Trybunał nie przyznał trafności zapatrywaniu skargi, jakoby żądanie przez władzę dowodów, nie znajdujących się w posiadaniu strony, było pozbawione podstaw prawnych. Skoro bowiem w myśl art. 47 ust. 1 u. o. s. ciąży na odwołującym się obowiązek załączenia do odwołania pisma, podlegającego opłacie, lub jego odpisu u w i e r z y t e l n i o n e g o, jeżeli owo pismo lub odpis uwierzytelniony nie znajduje się już w urzędzie skarbowym lub w izbie skarbowej, — to w każdym razie nie można w rozpatrywanym wypadku uznać za dostateczne uczynienie zadość temu obowiązkowi, oznajmienia przez stronę władzy, na wezwanie, o którem mowa powyżej w streszczeniu przebiegu sprawy, (powołujące art. 47 u. o. s.), iż zakwestjonowanych pism nie posiada, gdyż znajdują się one w posiadaniu Fabryki Przetworów Ziemniaczanych firmy Lubań-Wronki, i przedłożenie nie uwierzytelnionej kopji zakwestjonowanego pisma. Jeżeli więc wobec nieuczynienia przez stronę zadość obowiązkowi z art. 47 u. o. s. zaskarżone orzeczenie przyjęło za podstawę ustalenia obowiązku płatnika urzędowe dane protokółu z kontroli stemplowej co do treści zakwestjonowanych pism, z pominięciem dowodów, zaofiarowanych przez stronę, a w szczególności również „uwierzytelnionego“ przez nią wyciągu z jej ksiąg konta firmy Lubań z r. 1927/28 i zaofiarowanego dowodu z tych ksiąg, to NTA nie mógł się w tem dopatrzeć zarzuconej w skardze obrazy prawa, czy wadliwości postępowania.

Z powyższych przyczyn NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Glosa niniejsza dotyczy dwóch wyroków: wiąże się z wyżej przytoczoną tezą 1 oraz z wyrokiem, ogłoszonym w OPA 966/35.

W obu przypadkach chodziło o ustalenie, czy istnieje przedmiot opłaty stemplowej, przewidziany w art. 72 u. o. s., czyli: czy pismo, od którego wymierzono opłatę stemplową, posiada cechy, od których istnienia art. 72 uzależnia należność opłaty. Z passusu początkowego oraz z ust. 3 art. 72 zdaje się wynikać, że są wymagane 3 cechy, mianowicie pismo ma wymieniać: 1) nazwisko lub firmę wystawcy, 2) należność, której wystawca żąda od odbiorcy lub którą uznaje odbiorcę, 3) ma stwierdzać, że chodzi o należność za rzecz sprzedaną przez wystawcę pisma odbiorcy lub przez odbiorcę wystawcy.

Obydwa przypadki konkretne mają to wspólne, że ten sam sprzedawca (A) sporządził i temu samemu odbiorcy (B) wręczył dwa pisma, z których żadne samo przez się nie posiada wszystkich cech, wyżej podanych pod 1—3, lecz posiada tylko dwie takie cechy, że jednak obydwa pisma, razem wzięte, tworzą kompletny zespół, zawierający wszystkie trzy cechy.

W przypadku OPA 966/35 jedno z pism posiada cechy 1 i 3, mianowicie wymienia firmę A oraz dostarczone towary, nie posiada zaś cechy 2: nie wymienia ceny (jest więc tylko specyfikacją towarów); pismu drugiemu brak cechy 3, ujawnia ono tylko cechy 1 i 2, mianowicie w ten sposób, że jest kopją pisma, które osoba A wystosowała do banku N i którem osoba A zawiadamia ów bank, że od osoby B wpłynie kwota, w tem piśmie ściśle określona. W przypadku, którego dotyczy wyrok wyżej przytoczony, jedno z pism posiada tylko cechy 1 i 2, drugie zaś tylko cechy 2 i 3.

Rzecz jasna, że w przypadkach, o jakich mowa, dyskusja na temat, czy istnieje przedmiot opłaty, przewidziany w art. 72 u. o. s., może toczyć się tylko wówczas, gdy jest stwierdzona ł ą c z n o ś ć między dwoma pismami, tworzącemi całkowity zespół cech owego przedmiotu, wyżej wymienionych pod 1—3, t. j. gdy ustalono, że obydwa pisma dotyczą tej samej umowy sprzedaży. Stwierdzenie to może nastąpić przez ustalenie, że łączność jest niesporna albo że jedno z pism powołuje się na pismo drugie (np. w formie „w załączeniu przesyłam") lub że w obu pismach jest wymieniona ta sama partja towaru (ten sam rodzaj i ta sama ilość, ewentualnie inne jeszcze znamiona np. ten sam numer wagonu) lub wreszcie że wystawca obu pism przesłał je adresatowi jednocześnie.

Nasuwa się pytanie, czy stwierdzenie łączności wystarcza samo przez się do decyzji, iż art. 72 u. o. s. ma zastosowanie. Na to pytanie obydwa wyroki dają odpowiedź twierdzącą. Atoli ujęcie prawne tej odpowiedzi jest w każdym z nich inne. Wyrok OPA 966/35 powołuje się na ust. 3 art. 72, w myśl którego forma pisma nie ma znaczenia. Natomiast wyrok, wyżej przytoczony, wcale nie wspomina o ust. 3 art. 72, lecz tezę o dopuszczalności zastosowania art. 72 wysnuwa z art. 6 u. o. s., w myśl którego „opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo"; wyrok ustala, że ujawnienie rodzaju czynności prawnej może nastąpić nietylko przez zbadanie t r e ś c i pisma quaestionis, lecz także przez zużytkowanie „danych, leżących poza treścią konkretnego pisma, a w szczególności mieszczących się w innych pismach". Nasuwa się pytanie, jaka jest doniosłość praktyczna tego drugiego ujęcia, zwłaszcza wyrazów „a w s z c z e g ó l n o ś c i mieszczących się w innych pismach". Wyrazy te dopuszczają możliwość innych jeszcze środków dowodowych o p r ó c z „innych pism" i wywołują następujące pytania: a) czy można uznać za przedmiot opłaty, przewidziany w art. 72 u. o. s., pismo, posiadające tylko cechy 1 i 2, choćby nie została stwierdzona łączność tego pisma z pismem innem, uzupełniającem, t. j. posiadającem cechę 3 (choćby takie pismo uzupełniające wcale nie istniało)? Czy zatem wy-

starcza ustalenie w inny sposób — np. z ksiąg lub przez przesłuchanie podatnika w myśl art. 38 (ust. ost.) u. o. s. — że kwota, wymieniona w piśmie quaestionis, należy się za dostarczone towary? b) Czy jest zgodne z definicją, podaną w art. 72, pismo, posiadające tylko cechy 1 i 3 (specyfikacja towarów), w razie ujawnienia — nie z pisma uzupełniającego, ale w inny sposób — ile wynosi cena za towary, wymienione w specyfikacji? Tylko na pytanie a) można odpowiedzieć twierdząco. Odpowiedzi takiej na pytanie b) przeciwstawia się tekst art. 72, mianowicie passus: „Pismo, stwierdzające... wykonanie przez sprzedawcę umowy o sprzedaż rzeczy ruchomej, jeżeli wymienia należność za rzecz sprzedaną"; jeśli więc pismo quaestionis nie wymienia należności, to wymagalność opłaty stemplowej zależy od istnienia pisma uzupełniającego, dowody innego rodzaju nie byłyby wystarczające.

Obydwa wyroki tyczą się pism, sporządzonych przed wejściem w życie ustawy z 18 marca 1932 poz. 340 Dz. Ust., która zmieniła tekst art. 72 u. o. s., uzupełniając ust. 3 passusem „w wypadkach wątpliwych mają zastosowanie przepisy art. 6". Co do genezy tej nowelizacji i jej znaczenia dla przypadków, o jakich mowa w niniejszej glosie, powołuję się na wyjaśnienia, zawarte w moim komentarzu, w uw. 41 do art. 72.

Achilles Rosenkranz

1023.

DANINA LASOWA.

Wezwanie do uiszczenia zaległości w daninie lasowej, określające mylnie sumę zaległości. Wpłata daniny do rąk urzędnika, niepowołanego obowiązującemi przepisami do przyjmowania wpłat.

1. Wezwanie do uiszczenia zaległości prawomocnie wymierzonej daniny lasowej, określające mylnie sumę zaległości, nie stwarza dla strony żadnych praw ani obowiązków.

2. Dokonanie wpłaty daniny lasowej do rąk urzędnika, niepowołanego obowiązującemi przepisami do przyjmowania takich wpłat, nie umarza zaległości.

Wyrok NTA z 10 października 1934 l. rej. 4217/33 w sprawie Teodora Doruchowskiego przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łodzi w przedmiocie daniny lasowej.

Starostwo kaliskie orzeczeniem z 26 stycznia 1924 wymierzyło skarżącemu I ratę daniny lasowej w kwocie 907,40 zł, orzeczeniem z 20 stycznia 1925 ogólną należność z tytułu daniny lasowej z tem, że II rata daniny lasowej wynosi 1024,64 zł, zaś orzeczeniem z 30 stycznia 1926 III ratę daniny lasowej w kwocie 1200,13 zł. W dwóch

pierwszych orzeczeniach zaznaczono, że wymierzone kwoty daniny winny być uiszczone w Kasie Skarbowej w Kaliszu. Powyższe wymiary daniny lasowej stały się prawomocne. Pismem z 8 lipca 1929 wezwało Starostwo skarżącego do uiszczenia zaległości w daninie lasowej w kwocie 1.105,80 zł wraz z karami za zwłokę. Pismem z 24 lipca 1929 zawiadomiło Starostwo skarżącego, że zaległość w daninie lasowej wynosi 597,49 zł, przyczem uwzględniono wpłaty z 11 sierpnia 1926 i z 28 października 1926 po 300 zł, razem 600 zł. Zarazem wezwało Starostwo skarżącego do uiszczenia tej zaległości. Pismem z 5 czerwca 1931 wezwało Starostwo skarżącego do uiszczenia reszty zaległości w daninie lasowej w kwocie 937,38 zł.

W związku z tem ostatniem pismem wniósł skarżący 17 listopada 1931 podanie do Starostwa, w którem zarzucał, że pismem z 24 lipca 1929 zaległość w daninie lasowej została ustalona na 597,49 zł, przyczem uznane zostały wpłaty z 11 sierpnia 1926 i 28 października 1926 na łączną sumę 600 zł, że w dniu 9 października 1929 na poczet tej zaległości wpłacił skarżący 500 zł, wobec czego wezwanie do uiszczenia 937,38 zł nie jest uzasadnione.

Na podanie to Starostwo w Kaliszu pismem z 26 listopada 1932 zawiadomiło skarżącego, że różnica w obliczeniu zaległości powstała z powodu nieuznania wpłat, dokonanych do rąk b. urzędnika Starostwa K. Wpłaty te nie mogą być uznane dlatego, że według pouczeń, zawartych w orzeczeniach wymiarowych, należności z tytułu daniny należało wpłacać do Kasy Skarbowej, a skoro skarżący, wbrew temu pouczeniu, przy wpłacie wyręczał się b. urzędnikiem K., który pieniądze zdefraudował, to Skarb Państwa nie może ponosić z tego tytułu odpowiedzialności.

Od powyższego orzeczenia wniósł skarżący odwołanie do Urzędu Wojewódzkiego. W odwołaniu tem zarzucał, że skoro Starostwo pismem z 24 lipca 1929 uznało wpłatę 600 zł, dokonaną do rąk K. i ustaliło zaległość w daninie na 597,49 zł, a na poczet tej zaległości skarżący wpłacił 500 zł, to Starostwo nie miało prawa kwestjonować raz uznanych sum, oraz że Skarb Państwa ponosi materjalną odpowiedzialność za czyny swoich urzędników nawet wtedy, jeżeli oni wykraczają w urzędowaniu poza ramy nadanych im uprawnień. W związku z powyższemi zarzutami prosił skarżący w odwołaniu o zwolnienie go od obowiązku zapłaty 937,38 zł wraz z odsetkami zwłoki.

Przed wydaniem orzeczenia na powyższe odwołanie został przesłuchany K., który w dniu 1 lutego 1933 zeznał, iż w dniach 11 sierpnia 1926 i 28 października 1926 otrzymał od skarżącego po 300 zł, razem 600 zł, na zapłacenie daniny lasowej, że na te sumy wystawił pokwitowania oraz że z otrzymanych pieniędzy kwotę 500 zł

w dniu 9 października 1929 wpłacił do Kasy Skarbowej. Również przed rozstrzygnięciem odwołania Starostwo w Kaliszu pismem z 19 marca 1933 zawiadomiło skarżącego, że obliczenie zaległości w daninie lasowej, dokonane pismem Starostwa z 24 lipca 1929, polegało na oczywistej omyłce tak w ustaleniu wysokości poszczególnych rat daniny, jak i wpłat dokonanych na jej pokrycie, że omyłkę tę prostuje na podstawie art. 81 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust., ustalając zaległość w daninie lasowej na 937,38 zł, przy nieuwzględnieniu wpłaty, dokonanej do rąk b. urzędnika K.

Zaskarżonem orzeczeniem Urząd Wojewódzki nie uwzględnił odwołania, wychodząc z założenia, że obliczenie zaległości w daninie lasowej na 937,38 zł jest prawidłowe, a wpłata, dokonana do rąk b. urzędnika K., nie może być uznana, ponieważ wszelkie wpłaty należało uskuteczniać do Kasy Skarbowej....

Skarżący, opierając się na piśmie Starostwa z 24 lipca 1929, którem, po uwzględnieniu jego wpłat dokonanych do rąk K., ustalono zaległość w daninie lasowej na 597,49 zł, twierdzi, że nabył prawo do uiszczenia tej zaległości, a w związku z tem zarzuca, że władza nie miała prawa zmieniać raz zakomunikowanych mu ustaleń faktycznych. Powyższy zarzut skargi nie jest trafny. Skarżącemu wymierzono daninę lasową orzeczeniami z 26 stycznia 1924, 20 stycznia 1925 i z 30 stycznia 1926. Z chwilą uprawomocnienia się wymiaru daniny powstały po stronie skarżącego obowiązek i prawo do uiszczenia daniny w oznaczonej wysokości. Prawo i obowiązek do uiszczenia mniejszych kwot daniny lasowej od oznaczonych powyższemi orzeczeniami mogły powstawać w przyszłości jedynie w miarę uiszczania wymierzonej daniny w sposób, oznaczony w § 23 rozporządzenia Ministra Robót Publ. z 25 września 1923 poz. 823 Dz. Ust., a zakomunikowany skarżącemu w orzeczeniach, któremi wymierzono daninę lasową, t. j. przez uiszczenie kwot daniny w Kasie Skarbowej. W związku z powyższem należało uznać, że pisma Starostwa, skierowane do skarżącego z wezwaniem do uiszczenia zaległości w daninie lasowej, nie stwarzały po stronie skarżącego ani prawa, ani też obowiązku do uiszczenia mylnie zresztą w nich określonej zaległości, ponieważ wezwanie takie nie nakładało żadnych nowych ciężarów, a tylko zmierzało do ściągnięcia ciężaru już przedtem prawomocnie nałożonego. W myśl art. 99 rozporządzenia o post. admin. — decyzje, na mocy których strony nie nabyły żadnych praw, mogą być uchylane i zmieniane z urzędu w każdym czasie i dlatego w zmianie treści wezwań, skierowanych do skarżącego celem ściągnięcia zaległości w daninie lasowej, NTA nie dopatrzył się naruszenia praw nabytych skarżącego.

Również nie dopatrzył się NTA zarzucanego w skardze naruszenia przepisów art. 81 rozporządzenia o post. admin., skoro bowiem władza na podstawie art. 99 tegoż rozporządzenia miała prawo zmienić treść wezwania do uiszczenia zaległości w daninie lasowej, to tem samem nie mogła się dopuścić naruszenia art. 81, który przewiduje możliwość prostowania omyłek pisarskich, rachunkowych i innych oczywistych omyłek. Jednak i w świetle przepisów art. 81 zaskarżone orzeczenie jest uzasadnione. Dla ustalenia zaległości płatnika w daninie lasowej, jak to już zaznaczono, miarodajne są z jednej strony — prawomocny wymiar daniny lasowej, z drugiej zaś — dowody uiszczeń na poczet daniny, dokonanych w sposób przewidziany w powołanym już § 23 rozporządzenia z 25 września 1923. Z zestawienia wymiaru i poboru daniny lasowej, dołączonego do aktów sprawy, wynika, że ogólny wymiar daniny lasowej wynosił 3.132,17 zł, że na poczet daniny lasowej wpłacono ogółem 2.731,66 zł, z czego na daninę zaliczono 2.194,79 zł, zaś na odsetki za zwłokę 536,87 zł, wobec czego należało uznać, że ustalenie końcowej zaległości na 937,38 zł jest prawidłowe, a każde inne obliczenie zaległości końcowej polegało na oczywistej pomyłce, którą to omyłkę władza miała prawo i obowiązek sprostować z urzędu na zasadzie art. 81 rozporządzenia o post. admin. Należy przytem zaznaczyć, że jak wynika z treści zeznań K., wpłaty 500 zł dokonał w dniu 9 października 1929 nie skarżący, lecz K. i to z pobranych przedtem od skarżącego 600 zł tak, że twierdzenie skarżącego o dokonaniu tej wpłaty, obok wpłat do rąk K., polega na nieporozumieniu.

Dalszy zarzut skargi, że Skarb Państwa odpowiada za skutki nadużycia, popełnionego przez urzędnika, podpada z uwagi na przepis art. 6 p. 1 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust. pod rozpoznanie przez NTA tylko o tyle, o ile w zarzucie tym zawarte jest twierdzenie, że dokonana przez skarżącego wpłata winna skutkować stosunkowe zmniejszenie zaległości w daninie lasowej. Zarzut ten również nie jest trafny. Państwo, powierzając pewne czynności, zwłaszcza kasowe, swoim urzędnikom, dla zabezpieczenia się od ewentualnych nadużyć uwarunkowało dokonywanie wpłat danin publicznych od zachowania przepisanych formalności tak przez płatników danin, jak i przez organa, powołane do poboru danin. Przepisy, normujące tryb postępowania przy dokonywaniu wpłat na poczet danin publicznych, określają m. i. ściśle, gdzie wpłata winna być dokonana. W konkretnym przypadku, według przepisów § 23 rozporządzenia z 25 września 1923 poz. 823 Dz. Ust., wpłaty na poczet daniny lasowej należało uskutecznić w Kasie Skarbowej. O powyższym trybie wpłaty został skarżący pouczony w orzeczeniach o wymiarze da-

niny lasowej. Jeżeli zatem mimo tego kwotę 600 zł wręczył urzędnikowi Starostwa, a więc nie urzędnikowi Kasy Skarbowej, powołanemu do odbioru wpłat, to dokonana w ten sposób wpłata nie może być uznana za prawidłową. Skoro tedy władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu stanęła na stanowisku, że Skarb Państwa nie odpowiada za skutki, jakie wynikły z powodu dokonania przez skarżącego wpłaty na poczet daniny lasowej do rąk urzędnika, niepowołanego odnośnemi przepisami do odbioru wpłat, to NTA, rozważając kwestję w zacieśnionych wyżej granicach prawidłowości wpłaty, nie dopatrzył się w powyższem stanowisku władzy naruszenia obowiązujących przepisów i odnośny zarzut skargi oddalił.

Ostatni zarzut skargi, że w Starostwie istniał zwyczaj przyjmowania wpłat przez urzędników, znany władzom przełożonym, które przeciwko temu zwyczajowi nie oponowały, NTA pozostawił bez rozpoznania na podstawie art. 61 p. 3 rozporządzenia o NTA, ponieważ zarzut ten, jako podniesiony po raz pierwszy w skardze, nie był rozpatrywany przy wydaniu zaskarżonego orzeczenia.

Gdy więc podstawowe stanowisko skargi, że zaskarżoną decyzją rozstrzygnięto merytorycznie o obowiązkach tudzież odpowiadających im prawach strony, okazało się nietrafne, należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Przytoczony wyżej wyrok uznać należy za prawidłowy, uzasadnienie jego wszakże nasuwa zastrzeżenia w dwóch kierunkach:

I. Słuszna jest zasadnicza przesłanka wyroku, że dla ustalenia zaległości płatnika w daninie lasowej miarodajne są z jednej strony — prawomocny wymiar daniny, z drugiej zaś — dowody uiszczeń na poczet daniny, uskutecznionych w sposób przewidziany w obowiązujących przepisach. Przy rozwinięciu tej przesłanki NTA rozprawił się z zarzutem skargi o rzekomem naruszeniu przez władzę pozwaną art. 81 rozporządzenia o post. admin. Uważam, iż samo stwierdzenie, że władza pozwana na zasadzie art. 99 tegoż rozporządzenia miała prawo zmienić swe poprzednie orzeczenie — co motywy podały wyżej — wyczerpałoby całkowicie sporną kwestję. Wywody odnośnie do możności sprostowania orzeczenia z 24 lipca 1929 przez orzeczenie z 19 marca 1933 są m. zd. w tych warunkach nietylko zupełnie zbędne, ale wręcz niewskazane, niezależnie od tego, że są niesłuszne, a to z dwóch względów: 1° orzeczenie z 24 lipca 1929 zawiera w sobie nietylko stwierdzenie wysokości zaległości w daninie lasowej, ale podaje coś więcej, mianowicie daty dwóch wpłat (11.VIII. i 28.X. 1926) w łącznej sumie 600 zł, która to suma jest główną osią sporu, jako wpłata negowana w następstwie przez pozwaną władzę. O ile takie lub inne obliczenie zaległości może podpadać pod pojęcie „błędu rachunkowego“ z art. 81, to inaczej przedstawia się rzecz w stosunku do przyznania przez starostwo faktu wpłaty dwóch kwot. Pogląd, że władza pozwana władna była w orzeczeniu z 19 marca 1933 wprost zaprzeczyć tym wpłatom przez uznanie tego faktu za sprostowanie oczywistej pomyłki, wydaje się nieuzasadniony, jako sprzeczny z literalnem brzmieniem przepisu i jego sensem logicznym. Pomyłka,

podlegająca sprostowaniu, winna być oczywista. Zaprzeczenie faktu, stanowiącego podstawę jednego orzeczenia, nie jest sprostowaniem tego orzeczenia, lecz jego zmianą, wywołaną w sprawie niniejszej tem, że wpłata ta nie podlega zaliczeniu na poczet daniny lasowej; niemniej nie przestaje ona być wpłatą na rzecz Skarbu Państwa. W tem miejscu pozwalam sobie powołać się na identyczne brzmienie art. 369 § 1 in fine k. p. c. (por. interpretację terminu „oczywiste omyłki" w komentarzu J. J. Litauera do procedury cywilnej, 1933, str. 220 teza 3: „Stylizacja § 1 wskazuje, że omyłka musi być „oczywista" — podobnie jak błąd pisarski. To znaczy, że pomiędzy wysłowieniem a intencją sędziego zachodzi oczywista sprzeczność, wynikła z pośpiechu lub przeoczenia, że tedy omyłka powstała poniekąd mechanicznie, przez nieuwagę"; podobnie Kałuski, Postępowanie administracyjne, 1929, str. 119, odnośnie do art. 81). 2[0] NTA, powołując się na art. 6 p. 1 rozporządzenia z 27 października 1932 o NTA, stwierdza dwukrotnie, że zarzut skargi co do obliczenia uskutecznionych przez skarżącego wpłat rozpoznaje tylko w zacieśnionych granicach samej prawidłowości wpłaty, t. zn. ocenia, o ile te wpłaty winny skutkować stosunkowe zmniejszenie zaległości w daninie lasowej. Z natury rzeczy wynika, że z uwagi na brzmienie art. 1 i 6 p. 1 rozporządzenia o NTA kwestja oceny ewentualnych roszczeń skarżącego z tytułu zwrotu nieprawidłowo uskutecznionych wpłat — uchyla się z pod rozpoznawania NTA. Powyższa okoliczność nakazywała tem większą ostrożność przy wyjaśnieniu kwestji sprostowań w trybie art. 81 rozporządzenia o post. admin., skoro w orzeczeniu z 24 lipca 1929 zawarte było przyznanie faktów o istotnem znaczeniu dla ewentualnego przyszłego procesu.

II. W rozpoznawanym przypadku, stojąc na gruncie wyroku NTA, uznającego zasadność żądania władzy pozwanej co do zapłaty reszty daniny lasowej, z uwagi na nieprawidłowość wpłat, uskutecznionych wbrew obowiązującym przepisom, — siłą rzeczy nasuwa się pytanie co do dopuszczalności dochodzenia przez skarżącego w innej drodze roszczenia z tytułu tej nieprawidłowej wpłaty. Abstrahuję zupełnie od kwestji, czy wpłata, dokonana 9 października 1929, uskuteczniona została z sum uiszczonych urzędnikowi starostwa w dniach 11 sierpnia 1926 i 28 października 1926, jako że kwestja ta nie pozostaje w związku z analizą prawną wyroku NTA. Stwierdzić wszakże wypada, że fakt nieprawidłowej wpłaty, zarówno z punktu widzenia prawa materjalnego, jak i z punktu widzenia prawa procesowego (przyznanie faktu tej wpłaty przez starostwo, a więc organ Skarbu Państwa — art. 248 i 262 k. p. c.), stworzył nowy stosunek między stronami. Nie tu miejsce do rozważań, czy stosunek ten należy zakwalifikować jako stosunek prywatno-prawny z powodu niesłusznego zbogacenia (art. 123 kod. zobow. obecnie obowiązującego, względnie art. 1376 kod. cyw. franc.), czy też jako stosunek powodujący odpowiedzialność cywilną władzy publicznej. Faktem niezaprzeczonym jest, że na podstawie obowiązujących przepisów roszczenie z tego stosunku w każdym razie podlega rozpoznaniu sądu powszechnego (art. 2 i 13 p. 2 k. p. c. oraz art. 121 Konstytucji marcowej). Dlatego właśnie ze szczególnym naciskiem podkreślam zbędność pewnych punktów motywacji NTA, aby ewentualny spór mógł być postawiony we właściwej płaszczyźnie i rozstrzygnięcia sądu nie komplikowały zbyteczne przedsądy NTA w materji, wykraczającej poza zakres jego wyrokowania. Pozwalam sobie wyrazić pogląd, że pod tym względem motywacja analizowanego wyroku, podkreślając z jednej strony zacieśnione granice, w jakich skarga jest rozpoznawana, zawiera z drugiej strony pewne uchybienia, które dałyby się uniknąć przez pominięcie momentów, o których mowa była wyżej. Sąd powszechny przy ewentualnem rozpoznawaniu sporu nie powinien być postawiony wobec za-

gadnienia, że NTA przesądził, iż przyznanie faktu wpłaty dwóch wiadomych sum zostało uznane za niebyłe przez sprostowanie w trybie art. 81 rozporządzenia o post. admin.

Wacław Zylber

1024.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od gruntów na obszarze gmin miejskich. Nadanie nowoutworzonej gminie wiejskiej uprawnień daninowych gmin miejskich.

Przepis art. 4 p. 3 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. ma zastosowanie tylko w wypadkach powiększenia obszaru gminy miejskiej przez włączenie do niej gruntów czy to jednej, czy też kilku gmin wiejskich w całości lub w części.

Wyrok NTA z 18 grudnia 1934 l. rej. 10513/32 w sprawie Teodora Jankowskiego w Warszawie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Warszawie w przedmiocie wymiaru samoistnego podatku od placów niezabudowanych.

Skarżący zarzuca, że obciążenie jego gruntów w kolonji „Tolków“ podatkiem komunalnym od niezabudowanych placów w latach 1930/31 i 1931/32 na rzecz gminy Piastów jest nielegalne. Obciążone grunty bowiem do 1 kwietnia 1930 leżały w obrębie gminy wiejskiej Skorosze. Dopiero z dniem 1 kwietnia 1930 grunty te zostały przyłączone do nowoutworzonej gminy wiejskiej Piastów, której nadano jednocześnie „uprawnienia gminy miejskiej“. Ponieważ grunty te w czasie, gdy wchodziły w skład gminy wiejskiej, podlegały podatkowi gruntowemu, przeto na zasadzie p. 3 art. 4 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. nie powinny one być obciążone samoistnym podatkiem od placów niezabudowanych przez 10 lat po przyłączeniu tych gruntów do gminy Piastów.

Według osnowy zaskarżonej decyzji spór między stronami ogranicza się do zagadnienia, czy żądanie skarżącego było uzasadnione z uwagi na okoliczność, iż przyłączenie jego gruntów do gminy Piastów i nadanie tej gminie uprawnień gminy miejskiej w zakresie skarbowości komunalnej nastąpiły jednocześnie. Władza pozwa-

na stoi w tym względzie na stanowisku, że przywileje, przewidziane w art. 4 ustawy, do spornego wypadku z tego tylko powodu nie mają zastosowania, ponieważ chodzi tu o grunty całej gminy, której zostały te uprawnienia finansowe nadane, a nie o grunty budowlane, wyłączone z obszaru gminy wiejskiej i przyłączone do istniejącego już miasta.

Władza pozwana widzi zatem przeszkodę w stosowaniu przepisu, ograniczającego prawo gmin miejskich do poboru samoistnego podatku od gruntów, w tej okoliczności, że według rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 22 lipca 1929 poz. 588 Dz. Ust. z obszarów, wyłączonych z gmin wiejskich Blizne, Ożarów i Skorosze stworzono nową samoistną gminę wiejską „Piastów" i w § 2 tego rozporządzenia postanowiono, że do tej nowej nowoutworzonej gminy mają zastosowanie przepisy ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, dotyczące gmin miejskich.

NTA uznał zapatrywanie prawne władzy, objęte powyższemi granicami, za trafne.

Przepis art. 4 p. 3 ma jedynie za cel utrzymanie w odniesieniu do gruntów, przyłączonych do sąsiedniej gminy miejskiej, tego sposobu obciążenia podatkowego na rzecz tejże gminy miejskiej, jaki poprzednio istniał z mocy ustawy (art. 2 p. 1) na rzecz gminy wiejskiej, albowiem postanawia on tylko, że grunty, położone na obszarze gmin wiejskich, przyłączonych w całości lub części po 1 stycznia 1919 do gmin miejskich, nie podlegają samoistnemu podatkowi gruntowemu przez przeciąg 10 lat, następujących po roku, w którym nastąpiło przyłączenie. Z tego zatem przepisu dopuszczalny jest tylko wniosek o utrzymaniu w mocy na ten okres 10-letni poboru komunalnego podatku od tych gruntów w postaci dodatku do podatku państwowego. O ile zaś chodzi o rozpiętość tego ciężaru, to decydującemi są nadal przepisy art. 14 ustawy z 15 czerwca 1923 w przedmiocie wyrównania podatków gruntowych tudzież niektórych podatków budynkowych poz. 505 Dz. Ust.

Przepis powyższy art. 4 ma sens logiczny we wszystkich wypadkach powiększenia obszaru gminy miejskiej przez wchłonięcie gruntów czy to jednej, czy też kilku gmin wiejskich w całości lub w części, bo wówczas istnieją w obrębie powiększonej gminy miejskiej dwa obszary zróżniczkowane pod względem uprawnień podatkowych gminy miejskiej, mianowicie dawny obszar miasta, na którym wolno obciążać grunty podatkiem samoistnym, i nowy obszar miasta, na którym przez 10 lat należy nadal pobierać podatek od gruntów tylko w formie dodatku do podatku państwowego, a zatem z wykluczeniem metod podatkowych, przewidzianych w p. 4 art. 4.

Przepis p. 3 art. 4 nie odnosiłby się do wypadku zastosowania do pewnej gminy wiejskiej postanowień art. 72 ustawy. Również nie mogliby się na ten przepis powołać właściciele gruntów położonych w gminie wiejskiej, którą np. na zasadzie przepisów ustawy z 20 lutego 1920 poz. 92 Dz. Ust. zaliczono w poczet miast. Brakłoby w tych wypadkach istotnego według art. 4 p. 3 ustawy momentu „przyłączenia", czyli terytorjalnego powiększenia obszaru gminy miejskiej o obszar o strukturze podatkowej dotąd odmiennej.

Wypadek, który jest podłożem sporu między stronami, jest analogiczny. Z gruntów, wydzielonych z kilku gmin wiejskich, utworzono nową, samoistną gminę wiejską i dopiero tej — nowoutworzonej coprawda — gminie wiejskiej — nadano uprawnienia daninowe, przysługujące w myśl ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych gminom miejskim. Przepis zatem art. 4 p. 3 ustawy musiałby być stosowany do wszystkich gruntów na całym obszarze gminy i straciłby skutkiem tego znaczenie przepisu wyjątkowego. Ograniczenie uprawnień samorządu z art. 4 p. 1 w odniesieniu do całego obszaru w okresie 10-letnim nie byłoby także logicznie uzasadnione.

Z tych powodów należało skargę uznać za nieuzasadnioną, o ile ona roszczenie podatkowe opiera na przepisie art. 4 ustawy w związku z powstaniem gminy „Piastów"....

1025.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Prawo do jednorazowej odprawy — wymóg braku niezbędnych środków utrzymania.

Ustalona w art. 38 ust. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust. wysokość minimalnej renty inwalidzkiej, względnie w art. 160 minimalnej renty starczej, nie może być uznana za odpowiednik niezbędnych środków utrzymania w rozumieniu art. 30 p. 4 lit. a) tegoż rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 3 stycznia 1933 l. rej. 6037/32 w sprawie Józefy Kuczyńskiej w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie jednorazowej odprawy.

...W myśl art. 30 p. 4 rozporządzenia o ubezpieczeniu pracowników umysłowych, pozostała po śmierci ubezpieczonego matka ma prawo do jednorazowej odprawy m. i. w tym wypadku, gdy wyłącznie lub przeważnie pozostawała na utrzymaniu ubezpieczonego i nie ma niezbędnych środków utrzymania. Co należy uważać za „niezbędne środki utrzymania", prawo o ubezpieczeniu pracowników umysłowych nie określa. W szczególności ustalona w ost. ust. art. 38 tego prawa wysokość minimalnej renty inwalidzkiej, względnie w art. 160 minimalnej renty starczej (50 zł miesięcznie) nie może być, wbrew zapatrywaniu pozwanej władzy, uznana za wskazówkę, że dochód w tej wysokości należy uważać za posiadanie niezbędnych środków utrzymania w rozumieniu art. 30 p. 4 a). Coprawda ustawodawca, przyznając ubezpieczonemu inwalidzie względnie starcowi minimalną rentę w kwocie 50 zł miesięcznie nawet w tych przypadkach, gdy z kalkulacji matematyczno-ubezpieczeniowej wynikałaby w pewnych okolicznościach kwota niższa, prawdopodobnie kierował się przekonaniem, że ta właśnie kwota zabezpieczy pobierającemu rentę najniezbędniejsze środki utrzymania. Niemniej jednak kierował się zapewne ustawodawca i względami na stan finansowy zakładów ubezpieczeń społecznych oraz na możliwości budżetowe Skarbu Państwa (co do renty starczej, wypłacanej w myśl art. 160 cyt. rozp. na rachunek Skarbu Państwa) i właśnie z tego względu wysokość tej minimalnej renty zryczałtował. Idąc w tym samym kierunku, mógł ustawodawca uzależnić przyznanie odprawy w wypadku art. 30 p. 4 od faktu nieposiadania przez ojca, względnie matkę ubezpieczonego, dochodu przekraczającego 50 zł miesięcznie, a więc odpowiadającego minimalnej rencie inwalidy względnie starca. Skoro jednak tego ustawodawca nie uczynił i za kryterjum miarodajne użył okoliczności posiadania względnie nieposiadania „niezbędnych środków utrzymania", uznać należy, że pojęcie to zostało użyte w sensie ogólnie przyjętym, jako minimum środków materjalnych, potrzebnych dla zapewnienia egzystencji jednostki. Wysokość tej minimalnej kwoty zależy z natury rzeczy przedewszystkiem od warunków lokalnych, a ustalenie jej w poszczególnych wypadkach należy do władzy, powołanej do rozstrzygania roszczeń w tym przedmiocie.

Gdy więc skarżąca w odwołaniu swem do II instancji podniosła, że pobierana przez nią emerytura po mężu w kwocie 60 zł miesięcznie nie wystarcza na pokrycie niezbędnych potrzeb życiowych, a zatem nie daje podstawy do uznania skarżącej za posiadającą własne niezbędne środki utrzymania w rozumieniu art. 30 p. 4 lit. a), rzeczą władzy pozwanej było tę okoliczność sprawdzić i ustalić, czy i o ile pobierana przez skarżącą emerytura może być uznana za mi-

nimum egzystencji w danych warunkach lokalnych. Ponieważ tego władza pozwana, jak to sama przyznaje w odpowiedzi na skargę w danym wypadku nie dokonała, uważając przeprowadzenie badań dla ustalenia wysokości minimum egzystencji w danej miejscowości za zbyt uciążliwe i zbędne, NTA uznał, że w danym wypadku naruszono ze szkodą dla skarżącej formy postępowania administracyjnego....

1026.

OCHRONA PRACY.

Karalność naruszania dnia świątecznego w zakładach fryzjerskich mimo obsługiwania przez spólników.

Obsługiwanie publiczności w zakładzie fryzjerskim w dzień uznany przez ustawę za świąteczny, stanowi naruszenie art. 10 ustawy z 18 grudnia 1919 poz. 7/20 Dz. Ust. nawet w wypadku, gdy wszyscy pracownicy zakładu są spólnikami.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 9 sierpnia 1934 3 K. 761/34.

...Przepis art. 10 ustawy z 18 grudnia 1919 poz. 7/20 Dz. Ust. nie ma bynajmniej na celu ochrony najemnych pracowników przed możliwem zmuszaniem ich do pracy ponad ustaloną w ustawie normę lub w ogólności przed jakimkolwiek innym wyzyskiem ze strony pracodawców, ochronę tę bowiem zapewniają pracownikom umownym inne przepisy wspomnianej ustawy, lecz zadaniem jego jest podniesienie powagi dni świątecznych przez wstrzymanie wszelkiej nieuzasadnionej wyższemi względami pracy w przemyśle, górnictwie, handlu, komunikacji, przewozie i wszelkich innych na sposób przemysłowy prowadzonych zakładach.

Obsługiwanie zatem publiczności w zakładzie fryzjerskim, prowadzonym pod firmą oskarżonego, w dzień, uznany przez ustawę za świąteczny, stanowiłoby naruszenie art. 10 cyt. ustawy nawet w tym wypadku, gdyby obrona oskarżonego, iż wszystkie pracujące w tym zakładzie osoby są spólnikami, była prawdziwa. Sąd wyrokujący nie przyjął jednak za udowodnione, by między oskarżonym a innemi osobami, pracującemi w zakładzie pod firmą oskarżonego, zachodził stosunek spółki. Okoliczność, że pracownicy oskarżonego pobierają wynagrodzenie za swą pracę w postaci pewnego, zresztą niezbyt wysokiego (5 i 10%), procentu od obrotu brutto, nie czyni wniosków sądu,

dotyczących tej kwestji, wadliwemi, skoro zwyczaj oznaczenia wynagrodzenia pomocników fryzjerskich w postaci pewnego procentu od dochodów jest powszechnie przyjęty i skoro pracownicy oskarżonego ani do żadnych świadczeń z tytułu rzekomej współwłasności przedsiębiorstwa nie byli zobowiązani i na nich ani żadna odpowiedzialność lub jakiekolwiek ryzyko, związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, nie ciążyło. . . .

Orzeczenie może nasunąć kwestję, czy fryzjernie nie podpadają pod art 11 lit. a) ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu, a zatem, czy praca w nich w niedziele i dni świąteczne nie jest dozwolona. Powołany przepis wyłącza z pod reguły, wyrażonej w art. 10 pow. ustawy, pracę zmierzającą do wykonywania robót koniecznych „ze względu na codzienne potrzeby ludności". Przykłady, powołane w omawianym przepisie, wyjaśniają bliżej, co ustawa rozumie przez „codzienne potrzeby ludności", i prowadzą do wniosku, iż owemi codziennemi potrzebami są takie potrzeby, których przy największej nawet zapobiegliwości nie można zaspokoić przez działalność uskutecznioną dnia poprzedniego. W tem oświetleniu sprawy zakłady fryzjerskie — o ile idzie o golenie — zaspokajają „codzienne" potrzeby ludności. Interpretacja zatem, iż zakłady fryzjerskie (przynajmniej z powyżej podanem ograniczeniem działalności) podpadają pod art. 11 lit. a) pow. ustawy. mogłaby sobie rościć prawo do przyznania jej słuszności. Spotkałaby się ona niewątpliwie z zarzutem, iż działalność fryzjerni nie ma ze względu na potrzeby ludności cechy „robót koniecznych". Zwolennicy poglądu pierwszego mogliby jednak ten zarzut łatwo zwalczyć twierdzeniem. iż w pewnych sferach ludności codzienne golenie się należy jednak do żywo odczuwanych potrzeb, a tem samem działalność, mająca je zaspokoić, ma w rozumieniu wielkiego odłamu ludności znamię „roboty koniecznej".

Rozważania powyższe nie mają jednak w danym wypadku wpływu na karalność, gdyż w myśl art. 12 pow. ustawy w wypadkach stosowania pracy w niedziele i święta (z wyjątkiem przewidzanych w art. 6 a) należy uprzednio zawiadomić właściwy Urząd Inspekcji Pracy: niedopełnienie tego obowiązku podpada pod sankcję z art. 18.

Jednemu argumentowi, użytemu w orzeczeniu, brak zasadności, a mianowicie twierdzeniu, iż art. 10 nie ma na celu ochrony najemnych pracowników, lecz zadaniem jego jest podniesienie powagi dni świątecznych. Ustawa o czasie pracy jest ustawą socjalną i nie realizuje celów podyktowanych porządkiem publicznym, a wobec tego wszystkie jej przepisy, nie wyłączając art 10, zmierzają do ochrony pracowników najemnych. Przepis zaś art. 10 jest z tego powodu ujęty ogólnie (t. zn. bez wyróżnienia zakładów, zatrudniających pracowników i niezatrudniających), iż w przeciwnym razie cel ustawy byłby zupełnie chybiony, t. j. w wypadku, gdyby praca w zakładach, niezatrudniających pracowników, była w niedziele dopuszczalna. w innych zaś nie.

Jan Aker

1027.

OCHRONA PRACY.

Dostarczanie pieczywa do lecznicy w dni świąteczne.

Dostarczanie pieczywa do lecznicy nie wchodzi w zakres prac dozwolonych w niedziele i święta, szczegółowo wyliczonych w art. 11 ustawy z 18 grudnia 1919 poz. 7/20 Dz. Ust. i nie może wykluczyć karalności.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 23 kwietnia 1934 3 K. 275/34.

... Za wykroczenie z art. 10 ustawy z 18 grudnia 1919 poz. 7/20 Dz. Ust. odpowiada ten, kto faktycznie zatrudnia robotników w niedziele i święta w zakładach, podlegających tej ustawie. Ustanowienie kierownika technicznego w piekarni nie zwalnia oskarżonej od tej odpowiedzialności, skoro sąd ustalił, że zatrudnienie pracowników w niedzielę było zależne od jej decyzji. Zwalczanie ustaleń faktycznych nie wchodzi w zakres zarzutów kasacyjnych.

Obrona oskarżonej, że wobec wykonywania pracy w niedzielę we wszystkich piekarniach w Krakowie była w błędzie, iż praca ta jest dozwolona, przedstawia się jako zarzut nieświadomości bezprawności czynu (§ 2 art. 20 k. k.), która nie wyklucza karalności czynu. Zarzut powyższy, jako nie podpadający pod art. 511 k. p. k., nie może być podstawą kasacji.

Dostarczanie pieczywa do lecznicy nie wchodzi w zakres prac dozwolonych w niedziele i święta, a szczegółowo wyliczonych w art. 11 ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu, i nie może wykluczyć karalności.

1028.

OCHRONA PRACY.

Praca młodocianych i kobiet: Obowiązek pracodawcy zatrzymywania świadectw, prowadzenia wykazu oraz utrzymywania akt osobowych.

Z brzmienia art. 6 ustawy z 2 lipca 1924 poz. 636 Dz. Ust. w związku z rozporządzeniem Ministra Pracy i O. S. z 14 grudnia 1924 poz. 1023 Dz. Ust. wynika, że wymienione w tym przepisie

świadectwa mają być złożone pracodawcy i przezeń w celach dowodowych i kontroli zatrzymane, a nie okazane tylko.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 23 października 1934 3 K. 975/34.

...Z wyraźnego brzmienia art. 6 ustawy z 2 lipca 1924 w przedmiocie pracy młodocianych i kobiet poz. 636 Dz. Ust. w związku zwłaszcza z rozporządzeniem Ministra Pracy i O. S. z 14 grudnia 1924 poz. 1023 jasno wynika, że wymienione w tym przepisie świadectwa mają być złożone pracodawcy i przezeń w celach dowodowych oraz celem kontroli inspekcji pracy zatrzymane, a nie okazane tylko.

Przepis cyt. art. 6 ustawy stanowi, iż wymagane świadectwo lekarskie wydaje wskazany przez inspekcję pracy lekarz, to też twierdzenie kasacji, jakoby tryb uzyskania tego świadectwa nie był wiadomy oraz że utarła się inna praktyka, nie chroni oskarżonego od odpowiedzialności karnej.

Rozporządzenie Ministra Pracy i O. S. z 14 grudnia 1924 poz. 1023 o wykazach i spisach młodocianych zawiera wzór wykazu młodocianych pracowników i w rubryce 10 wymaga wskazania numeru akt osobowych pracowników, to też zarzut oskarżonego, jakoby prowadzenie akt osobowych nie było nakazane, jest bezpodstawny.

Skoro obowiązujące przepisy nie wskazują terminu dla wpisania młodocianego do wykazu, to znaczy, iż winno to nastąpić natychmiastowo....

1029.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Właściwość: Konflikty urzędnicze w b. zaborze pruskim.

1 stycznia 1929, t. j. od dnia wejścia w życie prawa o ustroju sądów powszechnych z 6 lutego 1928 poz. 93 Dz. Ust., NTA nie jest już właściwy do rozstrzygania konfliktów urzędniczych względnie do orzekania o dopuszczalności postępowania sądowego, tak cywilnego jak i karnego, przeciwko urzędnikom w b. zaborze pruskim. (Teza).

Postanowienie NTA z 21 stycznia 1935 l. rej. 3051/31 w sprawie konfliktu, zgłoszonego przez Wojewodę Poznańskiego w postępowaniu, to-

cząeem się przed Sądem Okręgowym w Poznaniu na skutek powództwa Dr. Bronisława Konopińskiego przeciwko urzędnikowi Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu Dr. Kazimierzowi Janiszewskiemu o odszkodowanie.

NTA postanowił akta sprawy zwrócić Ministerstwu Sprawiedliwości z powodu niewłaściwości NTA do rozstrzygnięcia tego konfliktu.

...Instytucja t. zw. konfliktu urzędniczego unormowana została pruską ustawą z 13 lutego 1854 (Zb. ust. pr. str. 86) i utrzymana w mocy § 11 ustawy wprowadczej z 27 stycznia 1877 (Dz. Ust. Rz. str. 77) do niem. ustawy o ustroju sądownictwa m. i. z tą zmianą, że do orzekania o zasadności wniesionego konfliktu względnie o dopuszczalności postępowania sądowego przeciwko urzędnikowi powołany został Wyższy Sąd Administracyjny w Berlinie (§ 114 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 Zb. ust. pr. str. 195). Ta właściwość do rozstrzygania wniesionych konfliktów urzędniczych przeszła z mocy art. 35 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 600 Dz. Ust. na NTA.

Prawo o ustroju sądów powszechnych z 6 lutego 1928 poz. 93 Dz. Ust., ustalając właściwość tych sądów do rozpatrywania wszystkich spraw cywilnych i karnych z wyjątkiem spraw, przekazanych ustawami szczególnemi innym sądom lub władzom, uchyliło w art. 297 § 1 wszystkie dotychczasowe przepisy, dotyczące przedmiotów unormowanych w tem prawie, a w szczególności (p. 28) postanowienia ustawy wprowadczej z 27 stycznia 1877 do niem. ustawy o ustroju sądownictwa, a więc i wspomniany wyżej § 11 tej ustawy, normujący właściwość NTA do rozstrzygania konfliktów urzędniczych.

Wynika z tego, że 1 stycznia 1929, t. j. od dnia wejścia w życie prawa o ustroju sądów powszechnych z 6 lutego 1928, NTA nie jest już właściwy do rozstrzygania konfliktów urzędniczych względnie do orzekania o dopuszczalności postępowania sądowego, tak cywilnego jak i karnego, przeciwko urzędnikom w b. zaborze pruskim.

Zauważa się przytem, że pruska ustawa o konfliktach z 13 lutego 1854 została w zakresie postępowania karnego wyraźnie uchylona w art. 1 § 1 p. 9 przepisów wprowadzających kodeks postępowania karnego z 19 marca 1928 poz. 314 Dz. Ust. Takie wyraźne uchylenie tej ustawy w zakresie postępowania cywilno-sądowego nie nastąpiło wprawdzie dotychczas. Z uwagi jednak na brak właściwego forum do rozstrzygania tego rodzaju spraw wogóle należy dojść do wniosku, że ustawa ta, jako sprzeczna z postanowieniami prawa

o ustroju sądów powszechnych, straciła także i w zakresie postępowania cywilnego moc obowiązującą.

Ponieważ NTA nie jest już właściwy do rozstrzygnięcia wniesionego przez Wojewodę Poznańskiego konfliktu, należało akta sprawy zwrócić Ministerstwu Sprawiedliwości.

1030.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Zarzuty, podniesione w uzupełnieniu odwołania, wniesionem po terminie odwoławczym.

Instancja odwoławcza, rozpatrując wniesione w terminie odwołanie, obowiązana jest wziąć pod rozwagę uzupełnienia pisemne odwołania, wniesione po terminie odwoławczym, o tyle, o ile one rozwijają i bardziej szczegółowo uzasadniają zarzuty, zawarte w samem odwołaniu.

Wyrok NTA z 23 listopada 1934 l. rej. 6504/30, 6421/30, 6562/30 i 6503/30 w sprawie Symchy i Chaskiela Cukiermanów i innych przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Kielcach w przedmiocie daniny lasowej.

...Od orzeczeń wnieśli skarżący odwołania do Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach, w których zarzucali: 1) że całość lasów w Szczytnikach wynosiła w r. 1919/20 około 500 morgów, że na mocy umowy z 10 grudnia 1919 nabyli skarżący tylko drzewostan na przestrzeni 97 morgów, w czem 25 morgów zagajników, że kontyngent 1.814 m^3 drzewa budulcowego, nałożony na cały las w Szczytnikach, winien ulec wobec tego w stosunku do odwołujących się redukcji, że nie otrzymali zawiadomienia o nałożeniu kontyngentu, wobec czego należy w drodze dodatkowych dochodzeń ustalić kontyngenty, przypadające na każdego z odwołujących się; 2) że na poczet zajętego kontyngentu oddali pewną ilość drzewa, na dowód czego przedkładają kwity, kwity te jednak nie obejmują całości, wobec czego należałoby sprawdzić ilość oddanego drzewa w drodze dodatkowych dochodzeń; 3) że danina lasowa w gotówce została obliczona według za wysokich cen za drzewo.

Po upływie terminu dla wniesienia odwołań wnieśli skarżący przez pełnomocnika zbiorowe podanie, w którem uzupełniają swoje odwołania, podnosząc następujące zarzuty: 1) że nabyte w Szczyt-

nikach drzewostany zostały wyrąbane i wywiezione z lasu przed dniem wejścia w życie rozporządzenia z 2 września 1920 poz. 586 Dz. Ust., normującego zajęcie drzewa na cele odbudowy, wobec czego drzewo na odbudowę nie mogło być u nich zajęte i zajęte nie było; 2) że w związku z tem wymiar daniny lasowej na podstawie § 12 rozporządzenia z 25 września 1923 poz. 823 Dz. Ust. jest bezzasadny; 3) że skarżący byli właścicielami drzewostanów, przeznaczonych do wyrębu na skutek likwidacji serwitutów, a takie drzewostany nie podlegały zajęciu na cele odbudowy; 4) że lasy w Szczytnikach, jako obciążone serwitutami, mogły być obciążone kontyngentem tylko w wysokości 30% masy drzewa użytkowego z 5-letnich etatów rębnych, podczas gdy kontyngent został wyznaczony z 10-letnich etatów; 5) że w chwili wydania rozporządzenia z 2 września 1920 o zajęciu drzewa na cele odbudowy las w Szczytnikach nie obejmował 50 ha, obec czego drzewostan tego lasu nie podlegał zajęciu na cele odbudowy, ani też nie może podlegać daninie lasowej; 6) że należność w gotówce za nieoddane tytułem kontyngentu drzewo winna być obliczona według cen z miesiąca listopada 1923, 1924 i 1925; 7) że skarżący nie otrzymali w swoim czasie zawiadomienia o zajęciu 30% kontyngentu drzewa na cele odbudowy, wobec czego nie mogli się bronić przeciw temu zajęciu; 8) że prawo żądania daniny lasowej od [trzech z pośród skarżących] uległo przedawnieniu, a danina od [czwartego skarżącego] nie może być pobrana mimo jego uprzedniej zgody, ponieważ danina ta nie należy się ustawowo.

Urząd Wojewódzki w Kielcach zaskarżonemi orzeczeniami pozostawił bez merytorycznego rozpatrzenia zarzuty skarżących, zawarte w podaniu, będącem uzupełnieniem odwołania, z uwagi na wniesienie tego podania po terminie odwoławczym, odwołań zaś samych Urząd Wojewódzki nie uwzględnił....

Skarżący zarzucają przedewszystkiem obrazę art. 85 rozporządzenia z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust. Powołując się na brzmienie tego artykułu, iż „odwołanie nie wymaga szczegółowego uzasadnienia: wystarczy, jeśli z podania strony wynika, iż nie jest ona zadowolona z decyzji władzy i prosi o jej zmianę“, skarżący dowodzą, że władza pozwana w związku z temi postanowieniami była obowiązana rozprawić się w zaskarżonych orzeczeniach również z zarzutami, zawartemi w piśmie, wniesionem po terminie odwoławczym.

Otóż tak szerokiej interpretacji postanowień art. 85 rozporządzenia o post. admin. NTA nie mógł uznać za trafną.

W myśl art. 83 rozporządzenia o post. admin. stronom przysługuje prawo odwołania się w ciągu dni 14 po doręczeniu im orze-

czenia z tem, że odwołania, wniesione po tym terminie, w myśl art. 93 odrzuca się jako spóźnione. Z powołanego wyżej przepisu art. 85 wynika co najwyżej, że instancja odwoławcza nie może odwołania bez szczegółowego uzasadnienia — pozostawić bez rozpoznania, względnie nie może odrzucić takiego odwołania bez podania podstawy prawnej i faktycznej uzasadnienia tylko z tego powodu, że nie zawiera ono zarzutów konkretnych. Natomiast z treści art. 85 wcale nie wynika, by instancja odwoławcza w omawianym przypadku była obowiązana sprawdzić prawidłowość zwalczanego orzeczenia pod kątem widzenia wszelkich możliwych zarzutów, jakie mogłyby być podniesione w związku ze zwalczanem orzeczeniem, a które w odwołaniu nie zostały podniesione chociażby w ogólnej formie. Przy powyższej interpretacji postanowień art. 85 i w zestawieniu tej interpretacji z przepisami art. 83 i 93 należało dalej dojść do wniosku, że instancja odwoławcza, rozpatrując wniesione w terminie odwołanie, obowiązana jest jednak wziąć pod rozwagę uzupełnienia pisemne odwołania, wniesione po terminie odwoławczym, o tyle, o ile one rozwijają i bardziej szczegółowo uzasadniają zarzuty, zawarte w samem odwołaniu, natomiast instancja odwoławcza nie jest obowiązana wziąć pod rozwagę nowych zarzutów, podniesionych po terminie, zakreślonym dla wniesienia odwołania....

Wypowiedziana w wyroku powyższym nader doniosła zasada, dotycząca postępowania administracyjnego w zakresie praw strony w postępowaniu odwoławczem, nasuwa bardzo poważne wątpliwości.

Z całego szeregu postanowień rozporządzenia o post. admin., jak również z historji tego rozporządzenia niewątpliwie wynika, że było ono redagowane pod kątem widzenia uznania, że w procesie administracyjnym bierze udział wielka ilość obywateli, często bardzo słabo zorjentowanych w formach postępowania urzędowego, i że w związku z tem należy postępowanie to jak najbardziej w zakresie form prawnych uprościć i ułatwić obywatelom samodzielną obronę swoich praw w toku postępowania administracyjnego. Przykładem tego rodzaju intencji może być przepis ust. 3 art. 2, który poleca podanie, wniesione do niewłaściwej władzy, skierować do władzy właściwej z równoczesnem zawiadomieniem o tem wnoszącego, lub też zwrócić podanie z w s k a z a n i e m t e j w ł a d z y; dalej szeroko rozwinięta możność dokonywania różnego rodzaju aktów ustnych w postępowaniu administracyjnem, dbałość o umieszczenie należytych pouczeń w decyzji administracyjnej, a w szczególności właśnie postanowienie ust. 1 art. 85, że odwołanie nie wymaga szczegółowego uzasadnienia. Jest to przepis zasadniczo różny od zasady postępowania sądowego, a wynikający w szczególności stąd, że postępowanie administracyjne odmiennie od postępowania sądowego nie zna przymusu adwokackiego.

Cóż jednak wynika z redakcji ust. 1 art. 85 w związku z temi intencjami, które kierowały w tym wypadku ustawodawcą? Jeśli strona w procesie administracyjnym nie jest obowiązana w piśmie odwoławczem skonkretyzować zarzutów, a wystarczy, jeśli protestuje tylko przeciw orzeczeniu I instancji i prosi o zmia

nę tego orzeczenia, to w każdym razie władza administracyjna II instancji jest obowiązana z urzędu rozpoznać całokształt stanu faktycznego i prawnego sprawy i wziąć pod uwagę wszelkie nasuwające się zarzuty przeciw decyzji I instancji. W razie nieprzychylnego załatwienia sprawy również i przez II instancję stoi przed stroną dalszy środek prawny, jakim jest skarga do NTA. Jeśli jednak procedura administracyjna nie wymaga od strony konkretyzowania zarzutów w toku postępowania administracyjnego, to z tego wynika w związku z przepisami prawa o NTA, że skonkretyzowanie winno nastąpić dopiero w skardze do NTA, przyczem w tym wypadku każdy błąd, zarówno proceduralny, jak i merytoryczny, zarówno władzy I instancji (nie poprawiony przez II instancję), jak i II instancji, podlega ujęciu w skardze do NTA. Jest to tem słuszniejsze, że dopiero poczynając od momentu możności wniesienia skargi do NTA obowiązuje w postępowaniu administracyjnem przymus adwokacki, i w tym dopiero momencie w myśl wymagań prawa o NTA obowiązuje skonkretyzowanie w piśmie procesowem zarzutów skarżącego.

Zdawałoby się więc, że jeśli w braku skonkretyzowania zarzutów w piśmie odwoławczem władza II instancji obowiązana jest z urzędu zająć się całokształtem nastręczających się zarzutów przeciw decyzji I instancji, to tem bardziej winna to uczynić, gdy strona przed wydaniem decyzji przez II instancję, a po wniesieniu w terminie odwołania, zwraca uwagę na istotne zarzuty przeciw decyzji I instancji, chociażby zwrócenie uwagi na te zarzuty nastąpiło w terminie późniejszym, niż ustawa daje na wniesienie odwołania. W praktyce bardzo często zdarza się, że strona, nie orjentując się należycie w stanie sprawy, korzysta z liberalnego postanowienia art. 85 procedury administracyjnej i wnosi samodzielnie zredagowane odwołanie, zawierające nieumiejętnie przedstawiony stan sprawy i tylko niektóre argumenty na korzyść strony, niemniej jednak z odwołania wynika niewątpliwie, że strona nie uznaje prawności decyzji władzy I instancji i żąda jej uchylenia. W tym wypadku niewątpliwie odwołanie zostało wniesione w sposób należyty i należy sądzić, że dla władzy II instancji powstaje obowiązek rozważenia całokształtu zarzutów prawnych, niezależnie od tego, czy strona je w piśmie swojem wyczerpała, czy też nie, a jedynem ograniczeniem władzy w zakresie rozpoznawania odwołania będą postanowienia ust. 2 art. 85. Należałoby więc sądzić, że jeżeli w tem stadjum sprawy przychodzi pomoc fachowa, jak to nieraz bywa, i pomaga władzy do załatwienia sprawy w myśl wymagań prawa, wskazując na istotne dla sprawy okoliczności i na istotne zarzuty, których strona nie potrafiła ująć w swem odwołaniu, to władza powinna w tym wypadku z tego rodzaju pomocy skorzystać, gdyż ma ona na widoku dążenie do ujawnienia prawdy materjalnej, a żaden przepis ustawy w związku z treścią art. 85 nie stoi na przeszkodzie tego rodzaju załatwieniu sprawy. Jest to tem bardziej słuszne, że w związku z art. 93 władza odwoławcza wydaje orzeczenie w sprawie, nie będąc związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej. Wynika z powyższego, że ze względu na interes publiczny, występujący w postępowaniu administracyjnem, władza II instancji obowiązana jest rozpoznać sprawę w całokształcie, a więc winna uwzględnić zarówno te okoliczności, które mogą wpłynąć na niepomyślne załatwienie sprawy dla strony, jak i te, które mogą przemawiać na korzyść strony, a których nie potrafiła ona powołać w pierwotnie wniesionem piśmie odwoławczem.

Zasada, ustalona przez rozpoznawany wyrok, stanowi nader dotkliwe ograniczenie praw strony w procesie administracyjnym i nie wydaje się zgodna z intencjami ustawodawcy oraz z duchem ustawy.

Stefan Urbanowicz

1031.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Wydawanie zaświadczeń, potrzebnych do uzyskania prawa ubogich w postępowaniu sądowem.

Według art. 112 k. p. c. (poz. 934/32 Dz. Ust.) do władz publicznych należy jedynie ustalenie stanu rodzinnego, majątku i dochodów osoby, zamierzającej ubiegać się o przyznanie jej prawa ubogich w postępowaniu sądowem, i wydanie stosownego zaświadczenia bez oceny, czy dana osoba jest w stanie uiścić opłaty sądowe i koszty postępowania. (Teza).

Wyrok NTA z 10 stycznia 1935 l. rej. 10.215/32 w sprawie Tadeusza Zaborskiego przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Stanisławowie w przedmiocie odmowy potwierdzenia świadectwa ubóstwa w celu zwolnienia od opłat sądowych.

Zaskarżonem orzeczeniem Urząd Wojewódzki w Stanisławowie oddalił odwołanie skarżącego od decyzji Starosty Powiatowego w Kałuszu z 26 sierpnia 1932, odmawiającej potwierdzenia kwestjonarjusza i wydanego przez zwierzchność gminną w Podkorkach świadectwa ubóstwa w celu zwolnienia od opłat sądowych z powodu, że skarżący jest w stanie uiścić wymienione opłaty. W uzasadnieniu swego orzeczenia Urząd Wojewódzki powołał się na motywy decyzji I instancji.

W skardze do NTA zarzucił skarżący, że władza pozwana pominęła bez sprawdzenia i należytego umotywowania powołane w odwołaniu okoliczności, dotyczące sytuacji materjalnej skarżącego.

W odpowiedzi na skargę podniosła władza pozwana, że decyzja w sprawie wydania zaświadczenia celem uzyskania prawa ubogich, w myśl art. 112 k. p. c. (poz. 934/32 Dz. Ust.) pozostawiona jest swobodnemu uznaniu władzy administracyjnej, wnosząc wobec tego o pozostawienie skargi bez rozpoznania na zasadzie art. 6 p. 2 prawa o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), względnie o oddalenie skargi jako nieuzasadnionej.

NTA rozważył, co następuje:

Według art. 112 i 113 § 1 k. p. c. o przyznaniu prawa ubogich w postępowaniu sądowem w sprawach cywilnych decyduje sąd, w którym sprawa ma być wytoczona, albo już się toczy, na podstawie zaświadczenia władzy publicznej o stanie rodzinnym, majątku i dochodach osoby, domagającej się przyznania jej tego prawa,

przyczem art. 112 w końcowem zdaniu zaznacza, że od sądu zależy uznanie rzeczonego zaświadczenia za dostateczny dowód zupełnego ubóstwa danej osoby. Z treści powołanych przepisów wynika, że w myśl art. 112 k. p. c. władza publiczna ma na żądanie wydać zaświadczenie, stwierdzające stan rodzinny i materjalny danej osoby, wysnucie zaś wniosku, czy dane zaświadczenie przedstawia dostateczny dowód zupełnego ubóstwa danej osoby, należy wyłącznie do sądu. Wbrew zatem zapatrywaniu władzy pozwanej, władze administracyjne nie są wcale powołane do decydowania według swobodnego uznania, czy osoba, która się do nich zwróciła o wydanie, względnie o potwierdzenie tego rodzaju zaświadczenia, jest w stanie uiścić opłaty sądowe i koszty postępowania w sprawie, którą zamierza wytoczyć lub już wytoczyła, lecz powinna przeprowadzić odpowiednie dochodzenie celem ustalenia okoliczności, dotyczących stanu rodzinnego i materjalnego tej osoby, i na podstawie wyników przeprowadzonych dochodzeń wydać stronie stosowne zaświadczenie. A ponieważ władza pozwana przy wydaniu zaskarżonego orzeczenia, zatwierdzającego ex motivis decyzję I instancji, wyszła z błędnego zapatrywania prawnego, że ocena zdolności skarżącego do uiszczenia opłat sądowych i kosztów postępowania należy do władzy, powołanej do wydania względnie potwierdzenia zaświadczenia, o którem mowa, przeto NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako prawnie nieuzasadnione.

1032.

POSTĘPOWANIE PRZYMUSOWE W ADMINISTRACJI.

Merytoryczne badanie uzasadnienia tytułów wykonawczych.

Przepis, objęty art. 14 ust. 1 lit. c) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o postępowaniu przymusowem w administracji poz. 342 Dz. Ust., nie upoważnia władzy egzekucyjnej do merytorycznego badania uzasadnienia wymienionych w przepisie tym tytułów wykonawczych. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 8 października 1934 l. rej. 10.760/32. — Wyrok NTA z 8 października 1934 l. rej. 10.760/32 w sprawie Henryka Dinkelmanna przeciw Wojewodzie Poznańskiemu w przed-

miocie kary pieniężnej celem przymuszenia za nauczanie bez zezwolenia.

...Gdyby jednak nawet stanąć na stanowisku skarżącego, że po wydaniu przez inspektora szkolnego zakazu nauczania z 9 maja 1932 zmieniono zakres nauczania, ograniczając go wyłącznie do przedmiotów religijnych i nauk czysto kościelnych, do czego w myśl przepisów rozporządzenia gabinetowego z 10 czerwca 1834 oraz instrukcji ministerjalnej z 31 grudnia 1839 skarżący, jako osoba duchowna, zezwolenia władzy szkolnej nie potrzebował, to rozstrzygnięcie tej kwestji, jako dotyczącej meritum sprawy, należało niewątpliwie wyłącznie do władz szkolnych, jako jedynie kompetentnych do orzekania w tej mierze. Natomiast żadną miarą nie można przyznać tej właściwości władzom egzekucyjnym, działającym wyłącznie na zasadzie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o postępowaniu przymusowem w administracji poz. 342 Dz. Ust., które w przepisie art. 18 w związku z art. 14 ust. 1 p. c) uprawnia te władze, jako orzekające w danej sprawie w drodze odwołania w II instancji, jedynie do badania tytułu wykonawczego pod względem formalnym, a mianowicie, czy dany przepis prawny zawiera w sobie upoważnienie tej władzy, która wydała zarządzenie, mające stanowić tytuł wykonawczy, jako właściwej w tej mierze, do wydawania dotyczących poszczególnych osób orzeczeń, zarządzeń, nakazów lub zakazów, a nie do badania zasadności tychże pod względem merytorycznym. Gdy zatem w wypadku niniejszym władza pozwana, jako władza egzekucyjna, stwierdziwszy, iż skarżący, wbrew otrzymanemu zakazowi nauczania młodzieży w Ciężkowie w o g ó l e, ulegającemu natychmiastowemu wykonaniu, w dalszym ciągu zajmuje się tem nauczaniem, tudzież że powołane w tym zakazie przepisy prawne upoważniają władzę, która ten zakaz wydała, t. j. inspektora szkolnego w Szubinie, do czuwania nad tem, by do tych przepisów się stosowano, i w konsekwencji uznała w zaskarżonem orzeczeniu, że wydane przez starostę szubińskiego zarządzenie egzekucyjne z 21 maja 1932 jest zgodne ze stanowiącem tytuł egzekucyjny orzeczeniem inspektora szkolnego w Szubinie z 9 maja 1932, to stanowisku temu z uwagi na powyższe wywody nie można żadną miarą odmówić słuszności i w konsekwencji należało uznać, że przytoczone w skardze w ustępie II p. 1 lit. a) wywody nie są w tym stanie rzeczy dla sprawy istotne....

1033.

SAMORZĄD.

Prowadzenie przez gminę miejską zakładu rozrywkowego.

Z art. 11 p. 11 dekretu z 4 lutego 1919 o samorządzie miejskim poz. 140 Dz. Pr. nie wynika, ażeby gmina miejska, powziąwszy zamiar prowadzenia zakładu rozrywkowego, była zwolniona od zachowania przepisów, obowiązujących dla osób, ubiegających się o otwarcie takiego zakładu, i ażeby władza była pozbawiona w stosunku do gminy tych uprawnień, które jej służą przy udzielaniu zezwoleń na otwarcie zakładu rozrywkowego w stosunku do osób i spółek prywatnych. (Teza).

Wyrok NTA z 9 listopada 1934 l. rej. 4884/32 w sprawie Magistratu m. Chełma przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie koncesji na prowadzenie kinoteatru w Chełmie.

1034.

SPRAWY SZKOLNE.

Charakter prawny zobowiązań właścicieli b. obszarów dworskich na terenie b. Galicji do świadczeń na rzecz szkół powszechnych.

Zobowiązania właścicieli b. obszarów dworskich na terenie b. Galicji na rzecz szkół powszechnych i nauczycieli tych szkół od czasu wejścia w życie polskiej ustawy z 26 lipca 1919 poz. 404 Dz. Ust. stały się zobowiązaniami o charakterze prywatno-prawnym. (Teza).

Wyrok NTA z 25 maja 1934 l. rej. 10.322/31, 10.323/31 i 10.750/31 w sprawie Hersza Kannera i innych przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie świadczeń na rzecz szkoły w Dubiecku.

Kurator Okręgu Szkolnego Lwowskiego decyzją z 26 stycznia 1929 stwierdził, iż mimo zmiany stosunków prawnych przez ustawę z 26 lipca 1919 poz. 404 Dz. Ust. przez zniesienie obszarów dworskich jako odrębnych jednostek administracyjnych i wcielenie ich do związku gmin pozostały w mocy nadal dawne dobrowolne zobowiązania o charakterze publiczno-prawnym na rzecz publicznych szkół powszechnych i nauczycieli na majętnościach tabularnych, tworzących dawne obszary dworskie; świadczenia te są zabezpieczone hipo-

tecznie na majętnościach, stanowiących własność Stanisława hr. Konarskiego, Ksawerego hr. Krasickiego i rozparcelowanej własności Hersza Kannera i towarzyszy. Na podstawie powyższego Kuratorjum na mocy art. 10 ustawy z 17 lutego 1922 poz. 143 Dz. Ust. i § 12 rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy z 30 maja 1923 poz. 574 Dz. Ust., wreszcie na podstawie art. 44 ustawy z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust. orzekło, że wymienieni wyżej właściciele realności, tworzących dawniejszy obszar dworski w Dubiecku, obowiązani są solidarnie wydawać nadal dorocznie 5 sągów drzewa twardego na opał publicznej szkoły powszechnej w Dubiecku oraz 8 korcy zboża, mianowicie 3 korce żyta, 2 korce pszenicy i 3 korce jęczmienia na rzecz nauczycieli szkoły powszechnej w Dubiecku; osoby te obowiązane są również solidarnie wydawać dodatkowo zaległe z tego tytułu do końca r. 1928 drzewo opałowe na rzecz szkoły w Dubiecku oraz zaległe zboże na rzecz nauczycieli-kierowników tej szkoły.

Od powyższej decyzji Kuratora odwołali się zobowiązani do Ministerstwa Wyzn. Rel. i Ośw. Publ., które decyzją z 18 marca 1931 odwołań tych nie uwzględniło i decyzje Kuratora zatwierdziło z powodów w nich podanych.

NTA rozważył, co następuje:

Według galic. krajowej ustawy z 24 kwietnia 1894 Dz. Ust. Kraj. Nr. 49, obowiązek zakładania i utrzymywania publicznych szkół ludowych obciążał w pierwszej linji gminy i obszary dworskie. Dla pokrycia odnośnych wydatków ustawa tworzyła miejscowe i krajowe fundusze szkolne, przyczem szczegółowo wskazywała tryb powstawania tych funduszów. Zobowiązania dobrowolne korporacyj, instytucyj i osób prywatnych przewidziane były jako źródła zasilenia tych funduszów, o ile zaś zobowiązania takie pochodziły od gmin czy właścicieli obszarów dworskich, to wliczane one były w ustawowe świadczenia tych czynników na rzecz szkoły czy nauczycieli.

W tych warunkach, skoro jeszcze wziąć pod uwagę, że władze publiczne uprawnione były do potrącania z uposażeń nauczycieli ludowych kwot, przypadających na ich korzyść z tych dobrowolnych zobowiązań, a świadczenia te następnie ściągać na rzecz funduszu szkolnego, — zobowiązania te gmin i właścicieli obszarów dworskich pod rządem przepisów pomienionej ustawy uważane były za mające charakter publiczno-prawny i spory, powstające w tych sprawach, rozstrzygane były przez władze administracyjne.

Ten stan prawny uległ zmianie co do właścicieli obszarów dworskich po wejściu w życie ustawy z 26 lipca 1919 poz. 404 Dz.

Ust., wobec bowiem wcielenia obszarów tych do związku gmin właściciele odnośnych nieruchomości przestali być czynnikiem powołanym do konkurencji w ponoszeniu wydatków szkolnych; z tym więc już momentem zobowiązania ich dobrowolne na rzecz szkół czy nauczycieli stały się prywatno-prawnemi.

Ten sam charakter będących w mowie zobowiązań pozostał po wejściu w życie ustawy z 17 lutego 1922 o zakładaniu i utrzymywaniu publicznych szkół powszechnych poz. 143 Dz. Ust. oraz ustawy uposażeniowej z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust. Wprawdzie art. 10 ustawy z 17 lutego 1922 przewiduje jako źródło pokrycia wydatków na zakładanie i utrzymywanie szkół, poza udziałem Skarbu Państwa, gminy i innych związków komunalnych, obok fundacyj także zapisy i darowizny, ponieważ jednak dana ustawa nie określa warunków powstania i ważności tych zobowiązań, ani nie stwarza łączności ich ze świadczeniami publicznemi, nie narusza ich prawno-prywatnego charakteru.

Również przepis, objęty art. 44 ustawy uposażeniowej z 9 października 1923, że ustawa ta nie znosi świadczeń na rzecz nauczycieli, wynikających z umów legalnie dotąd obowiązujących, mógłby być — w braku określenia ustawowego warunków tych świadczeń — tylko tak komentowany, że świadczenia instytucyj i osób prywatnych na rzecz nauczycieli są świadczeniami dodatkowemi, przypadającemi nauczycielowi niezależnie od zapewnionego uposażenia z funduszów publicznych, nie mają zatem nadanego sobie przez ustawę charakteru obowiązku publiczno-prawnego i mogą być dochodzone tylko w drodze prywatno-prawnej.

W związku z powyższemi rozważaniami sprawa świadczeń ze strony skarżących na rzecz szkoły powszechnej w Dubiecku i nauczycieli tej szkoły, wynikających z zapisu r. 1788, dokonanego przez Antoniego Krasickiego, ówczesnego właściciela dóbr Dubiecko, które następnie przeszły na własność skarżących, nie mogła być rozstrzygana przez władze administracyjne, a spór, powstały między zarządem pomienionej szkoły i skarżącymi co do istnienia z ich strony obowiązku uiszczania nadal świadczeń, przez ich prawozbywcę w swoim czasie przyjętych, może być rozstrzygnięty jedynie na drodze sądowej. Władza administracyjna, poddając powyższą sprawę swojemu rozstrzygnięciu, przekroczyła granice swej właściwości, której po myśli art. 2 prawa o post. admin. winna przestrzegać z urzędu.

Z tych powodów NTA, pomijając pozostałe zarzuty skargi, jako w tym stanie rzeczy nieaktualne, uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

I. Aby umożliwić założenie, a następnie trwałe istnienie szkoły ludowej, właściciele posiadłości zaciągali zobowiązania do trwałych świadczeń i obciążali niemi swoje nieruchomości. Zobowiązania polegały po największej części na corocznem dostarczaniu pewnej ilości drzewa, a często wpisywano je do ksiąg gruntowych, wskutek czego powstawał ciężar realny, a więc obowiązek prywatno-prawny. Ustawą galicyjską z 24 kwietnia 1894 Nr. 49 Dz. Ust. Kraj. zwyczaj stał się prawem, bo na każdego właściciela majętności, wydzielonej ze związku gminnego, nałożono obowiązek przyczyniania się do kosztów utrzymania szkoły ludowej, rozumie się — tylko kwotą pieniężną, bo niepodobna było stwarzać obowiązku świadczenia w naturze. Ze względu jednak na istniejące już zobowiązania postanowiono w ustawie, że zwalnia się od prestacji pieniężnej tego właściciela majętności, wydzielonej ze związku gminnego, który na podstawie istniejącego ciężaru ma obowiązek świadczeń, odpowiadających co najmniej kwocie pieniężnej, jakąby musiał składać na rzecz szkoły ludowej. Wskutek zwolnienia właściciela majętności, wydzielonej ze związku gminnego, od obowiązku uiszczania opłat na rzecz szkoły ludowej nie zmienił się charakter dotychczasowego ciężaru. Wprawdzie obowiązek składania kwoty pieniężnej na rzecz szkoły jest obowiązkiem publiczno-prawnym, ale nie jest nim obowiązek, wypływający z zaciągniętego wprzód zobowiązania, bo ten był ciężarem prywatno-prawnym i pozostał nim nadal, gdyż okoliczność, że zastąpił obowiązek publiczno-prawny, nie mogła mu nadać innej istoty prawnej. Wobec tego o obowiązku miały orzekać sądy, a nie władze administracyjne, w szczególności o tem, czy ciężar przechodzi na nabywcę nieruchomości, bo tylko sądy są powołane do wydawania orzeczeń w przedmiocie praw prywatnych. Orzecznictwo nie było jednak stałe (Piwocki, Zbiór ustaw i rozporządzeń administracyjnych, 2 wyd., t. VI, 1913, str. 100) i w wielu przypadkach sądy uznawały drogę procesową za niedopuszczalną i to nawet w przypadkach, w których ciężar był wpisany do księgi gruntowej, co jest dowodem, że nie chodzi o obowiązek publiczno-prawny, bo takiego nie uwidacznia się w księdze gruntowej, a nabywca obejmuje go, choćby nawet nie miał wiadomości o jego istnieniu, a więc działał w zaufaniu do tego, co księga gruntowa wykazuje.

Inny charakter prawny, niż ciężarom, objętym przed ustawą z dnia 24 kwietnia 1894, należy nadać zobowiązaniom, zaciągniętym po tym czasie w celu zwolnienia się od obowiązku składania kwoty pieniężnej. Tego rodzaju umowa ma na celu uregulowanie obowiązku publiczno-prawnego i dlatego nie zmienia jego charakteru. Ponadto umowa sama dla siebie nie jest źródłem prawa i obowiązku, lecz stanowi tylko podstawę dla orzeczenia władzy administracyjnej, które mimo umowy musi być wydane, chociaż może się na niej oprzeć, zaczem tylko orzeczenie władzy stanowi o tem, w jaki sposób zobowiązanie publiczno-prawne ma być wypełnione (Herrnritt, Grundlehren des Verwaltungsgrechts, 1921, str. 428 i n.; Tezner, Das oesterr. Administrativverfahren, 1922, str. 499 i n.; Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 3 wyd., t. II str. 217 i n., 238). Z tego powodu o obowiązku świadczenia i o innych kwestjach z nim związanych orzekać powinna władza administracyjna, jeżeli celem umowy oraz zaciągniętego na jej podstawie zobowiązania jest zwolnienie się od obowiązku publiczno-prawnego.

II. Pytanie zachodzi, czy zniesienie obszarów dworskich i przydzielenie ich do związku gminnego wywarło wpływ na zobowiązanie, jakie zaciągnął właściciel nieruchomości, wydzielonej ze związku gminnego. Niewątpliwa jest odpowiedź, o ile chodzi o ciężar, który powstał przed ustawą z 24 kwietnia 1894, bo zaciągnięty obowiązek był prywatno-prawny i pozostał nim nadal, wskutek czego w niczem

nie został dotknięty przez to, że osoba, zobowiązana do świadczenia, nie ma już więcej przywileju, który zresztą nie był motywem zaciągnięcia zobowiązania. Wobec tego pytanie może się odnosić tylko do ciężarów, ustanowionych po wejściu w życie wymienionej ustawy. Co do tego zaś należy zaznaczyć, że nastąpiła zmiana odnośnie do obowiązku publiczno- prawnego, bo z chwilą, gdy nie istnieje więcej obszar dworski, właściciel tegoż narówni z innymi członkami gminy ma obowiązek pokrywać ciężary, połączone z utrzymaniem szkoły ludowej, a bez znaczenia jest, że ze względu na obszar należącej do niego nieruchomości lub też majątek udział jego w prestacji jest większy, niż udział innych osób. Wobec tego traci moc umowa co do świadczeń w naturze w miejsce obowiązku uiszczania należności w pieniądzach, a na to może się powołać tak władza, powołana do wymierzenia opłaty, jak i właściciel nieruchomości. Zawarta bowiem umowa, jak i oparte na niej orzeczenie, utraciły moc ze zmianą stosunków, istnieje jednak nadal obowiązek do świadczenia opłaty, a ten ma być spełniony przez zapłatę kwoty pieniężnej.

Zmiana treści obowiązku nie wpływa jednak na tegoż charakter. Obowiązek świadczenia w naturze, który był publiczno-prawnym, pozostał nim nadal, a będzie też publiczno-prawnym, jeżeli układem zawartym przez właściciela nieruchomości z władzą, powołaną do wymiaru, będzie utrzymany w mocy i wskutek tego właściciel nieruchomości, wprzód wydzielonej ze związku gminnego, będzie miał obowiązek do świadczeń w naturze w miejsce zapłaty kwoty pieniężnej. Nic bowiem nie przemawia za tem, że stosunek publiczno-prawny zmienił się na prywatno-prawny. Wprawdzie taka zmiana jest w zasadzie możliwa, jak np. gdy na zaspokojenie obowiązku publicznego składa się weksle, które tworzą zobowiązanie wyłącznie prywatne, a możliwa jest także zmiana obowiązku prywatno-prawnego na publiczno-prawny, do czego może dojść, jeżeli np. do właściciela nieruchomości, który przyjął zobowiązanie prywatno-prawne, nie należy więcej las, z któregoby drzewo mogło być dostarczone, wskutek czego zwolnienie od świadczenia pieniężnego traci moc, a tem samem powstaje obowiązek uiszczenia kwoty pieniężnej, a więc w miejsce prywatno-prawnego powstaje zobowiązanie publiczno-prawne, ale to wszystko nie zachodzi w przypadku, w którym obowiązek nadal istnieje, ale gaśnie albo ulega zmianie pod względem wysokości. Z tego powodu tylko władza administracyjna jest powołana do wydania orzeczenia o tem, czy właściciel nieruchomości, która wprzód była wydzielona ze związku gminnego, zobowiązany jest do świadczenia w naturze, czy też w pieniądzach, względnie czy zobowiązanie całkowicie zgasło lub uległo ograniczeniu. Sąd byłby tylko wtedy powołany, gdyby szło o wykreślenie zabezpieczenia hipotecznego, bo wtedy chodziłoby o sprawę prywatno-prawną, a postaci rzeczy nie zmienia okoliczność, że w procesie badać należy także kwestję prejudycjalną, a mianowicie, czy obowiązek świadczenia w naturze nadal jeszcze istnieje.

Prof. Dr. M. Allerhand

1035.

PODATEK DOCHODOWY.

Powiernictwo.

Spólnik spółki z ogr. odp. nie może bronić się przeciw obowiązkowi podatkowemu zarzutem, iż udział w spółce posiada tylko powierniczo. (Teza).

Wyrok NTA z 5 marca 1935 l. rej. 8298/32 i 8299/32 w sprawie Mikołaja Ballestrema w Rudzie przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929 i 1930.

Po załatwieniu odwołania skarżącego przeciw wymiarowi podatku dochodowego na r. 1929, złożony został do aktów wymiarowych odpis protokółu zebrania spólników spółki z ogr. odp. „Robur" w Katowicach z 29 grudnia 1928. Treścią protokółu był rozdział zysków za r. 1927, które wyniosły 1.840.852 zł 40 gr. Z zysku tego uchwalono: a) wydzielić na rezerwę na podatki 750.000 zł; b) rozdzielić między spólników w stosunku do posiadanych udziałów sumę 589.352 zł 40 gr, z której przypadło na „Wschodnio-górnośląskie Zakłady przemysłowe Mikołaja Ballestrema" w Rudzie 24%, t. j. 141.444 zł 58 gr, przyczem — jak stwierdza protokół — „ze względu na to, że spólnicy posiadają udziały w Roburze powierniczo w imieniu firmy Emanuel Friedländer & Co w Berlinie, przypadające na ich udziały kwoty winny być wypłacone firmie Emanuel Friedländer & Co"; wkońcu c) użyć na podwyższenie kapitału sumy 751.500 zł. Protokółem z 18 lipca 1930 stwierdził buchalter skarbowy z ksiąg spółki Robur, iż zysk bilansowy tejże spółki za r. 1928 został rozdzielony w ten sposób, iż na rachunek rezerwy podatkowej przeniesiono 750.000 zł, zaś resztę zysku w kwocie 2.290.032 zł 18 gr zaksięgowano na dobro firmy E. Friedländer i Sp. w Berlinie, jako dochód z udziałów, jak również, iż przez rachunek Zakładów hr. Ballestrema sumy z rozdziałów zysku nie przechodzą. Protokółem z 2 września 1931 stwierdził buchalter skarbowy, iż w księgach handlowych skarżącego żadne sumy z tytułu podziału zysku Robura za r. 1928 nie figurują. Na protokół ten zastępca skarżącego oświadczył, iż udział w firmie Robur należy całkowicie do firmy Friedländer i z tego powodu nie jest w księgach skarżącego aktywowany. Nie otrzymując też żadnego zysku, nie przychoduje go skarżący u siebie.

Uchwałą z 29 września 1931 postanowiła Komisja Szacunkowa wymierzyć dodatkowo podatek dochodowy od udziału skarżącego w zyskach firmy Robur.

Przeciw temu wymiarowi wniósł skarżący odwołanie, w którem, zarzucając obrazę ustawy o podatku dochodowym, podniósł, iż jedynym udziałowcem firmy Robur jest firma Friedländer, a skarżący jest co do części tego udziału powiernikiem tak, jak i inne zakłady przemysłowe górnośląskie, a to z tego powodu, by uzyskać wpływ na bieg interesów tej spółki, będącej organizacją sprzedażną odnośnych kopalń. Na dowód powierniczego charakteru posiadanego przez siebie udziału powołał skarżący jako świadka naczelnego dyrektora firmy Robur, inż. Faltera. Po wniesieniu odwołania, przedstawiono skarżącemu wątpliwości tej treści, iż wedle protokółu zebrania spólników Roburu przypada na niego 24% udział w zysku tej spółki, który to dochód nie został zeznany do opodatkowania. Na to wezwanie skarżący wyjaśnił powierniczy charakter swego udziału w spółce Robur i ofiarował na treść wyjaśnień dowody, które przeprowadzono.

Zaskarżonem orzeczeniem z 17 czerwca 1932 zatwierdziła Komisja Odwoławcza dodatkowy wymiar, zmieniając tylko kwotę dodatkowo ustalonego dochodu zgodnie z wyjaśnieniem płatnika, a na zarzuty odwołania powołała się na wyniki przeprowadzonych dochodzeń, oraz na to, iż przepis § 166 niem. ordynacji podatkowej został uchylony wyczerpującemi przepisami ustawy o podatku dochodowym.

O ile chodzi o rok podatkowy 1930, to ... doliczono dochód z udziału w Roburze w sumie 289.508 zł.

NTA rozważył w granicach skarg, co następuje:

Jest niesporne, że skarżący jest jednym z udziałowców spółki z ogr. odp. „Robur", w tym charakterze figuruje w rejestrze handlowym, bierze udział w walnych zebraniach spółki i t. d. Władze skarbowe miały zatem dostateczną podstawę do ustalenia, iż udział w tej spółce jest jednem ze źródeł dochodu skarżącego, i włączenia dochodu z tego źródła do podstawy wymiaru podatku dochodowego. Okoliczność, na którą skarżący się powołuje, że jego własność udziału w „Roburze" jest tylko wynikiem umowy powierniczej między firmą Friedländer a nim i że istotnym właścicielem tego udziału jest powołana firma, nie ma znaczenia decydującego, z istoty bowiem powiernictwa nie wynika bynajmniej, by powiernik nie mógł być traktowany we wszystkich stosunkach zewnętrznych, wiążących się z wykonywaniem praw ze stosunku prawnego, w którym zastępuje on istotnego uprawnionego, jako osobiście i w całej pełni uprawniony i zobowiązany, wszelkie zaś rozliczenia korzyści i ciężarów, połączonych z danym stosunkiem prawnym, jak również zobowiązanie do

przeniesienia uprawnień na osobę istotnie uprawnionego — są przedmiotem wyłącznie wewnętrznego stosunku między uprawnionym a powiernikiem i nazewnątrz się nie ujawniają. Władza zatem mogła zasadnie stosunku tego nie brać pod uwagę.

Gdy ustawa o podatku dochodowym w art. 19 stanowi, iż za dochód z kapitałów i praw majątkowych należy uważać m. i. dywidendy od akcyj i udziałów, musi się rozumieć ten przepis w ten sposób, że dochód ten podlega opodatkowaniu u tych osób, które w stosunkach zewnętrznych występują jako właściciele danych akcyj czy udziałów, a więc jako posiadacze danego źródła dochodu. Okoliczność, jak osoby te dysponują tym dochodem, jest dla oceny ich obowiązku podatkowego bez znaczenia; skoro więc uprawniony udziałowiec dysponuje dochodem z udziału w ten sposób, że poleca wypłatę tego dochodu osobie trzeciej, nie przestaje on być przez to podmiotem podatku dochodowego. Jak ta dyspozycja następuje, jest również obojętne, zależy to bowiem wyłącznie od woli uprawnionego, który doborem formy dokonania dyspozycji nie może zmieniać rozmiaru swego obowiązku podatkowego. Czy więc udziałowiec podejmuje dochód, a następnie przekazuje go osobie trzeciej, czy poleca zobowiązanemu do wypłacenia mu tego dochodu bezpośrednią wypłatę osobie trzeciej, czy wreszcie, działając jako udziałowiec na walnem zebraniu spółki, dysponuje swą dywidendą w ten sposób, że uzyskuje uchwałę walnego zebrania, postanawiającą wypłatę tej dywidendy osobie trzeciej — to dla oceny jego obowiązku podatkowego jest bez istotnego znaczenia. Fakt zatem, że uchwałami walnych zebrań spółki „Robur“ postanowiono wypłatę dywidend do rąk firmy Friedländer, a to nawet z powołaniem się na stosunek powiernictwa, zachodzący między tą firmą a udziałowcami spółki, nie może wpłynąć na zwolnienie skarżącego od obowiązku podatkowego w odniesieniu do dochodu z udziału w spółce „Robur“.

Powołany przez skarżącego przepis § 166 niem. ordynacji podatkowej nie może mieć w niniejszej sprawie zastosowania, przepis ten bowiem — jako związany ściśle z przepisem ogólnym § 80 tej ordynacji, od którego stanowi wyjątek — ma niewątpliwie charakter przepisu prawa materjalnego, a nie proceduralnego, i jako taki został dla dziedziny podatku dochodowego uchylony przepisami ustawy o podatku dochodowym, która takiego wyjątku od swych ogólnych zasad nie wprowadziła. . . .

1036.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na nabycie nieruchomości w celu uchronienia się od płacenia odszkodowań górniczych.

Podniesiony w odwołaniu spółki dzierżawnej zarzut, iż wydatki na nabycie nieruchomości miały na celu uchronienie się od płacenia wygórowanych odszkodowań górniczych, wymaga z uwagi na stosunek dzierżawy źródła dochodu szczegółowego rozprawienia się w orzeczeniu instancji odwoławczej.

Wyrok NTA z 18 czerwca 1934 l. rej. 2714/30 w sprawie firmy „Polskie Kopalnie Skarbowe na Górnym Śląsku Spółka Dzierżawna", Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... W kwocie 73.414 zł mieszczą się wedle twierdzeń Spółki, zawartych tak w wyjaśnieniach wątpliwości, jak w odwołaniu i skardze — koszty procesów o szkody górnicze, koszty notarjalne, związane z nabyciem nieruchomości, i ceny kupna nieruchomości, które podległy szkodom górniczym lub niemi były zagrożone. W zaskarżonem orzeczeniu uzasadnia pozwana władza doliczenie tych pozycyj do dochodu podatkowego tem, iż są to wydatki „na rzecz osób trzecich (Skarbu Państwa) i nie mogą obciążać przychodów Spółki". NTA nie mógł umotywowania tego uznać za dostateczne. Z uwagi na obowiązujące przepisy ustawy górniczej, stan faktyczny, wynikający ze stosunku dzierżawienia przez skarżącą kopalń, będących własnością Skarbu Państwa, i umowę dzierżawną, zawierającą w art. 4 p. d) nałożenie na skarżącą całkowitej odpowiedzialności za szkody górnicze — zarzut odwołania, iż wydatki te miały na celu uchronienie się od płacenia wygórowanych odszkodowań górniczych, wymagał szczegółowego rozprawienia się, którego brak stanowi istotną wadliwość postępowania....

1037.

PODATEK DOCHODOWY.

Dyskretne wydatki.

Nieprzedstawienie, mimo żądania, dowodów na związek t. zw.

dyskretnych wydatków z osiągnięciem dochodu uzasadnia doliczenie tej pozycji do podstawy wymiaru.

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1934 l. rej. 7341/30 w sprawie firmy „Robur" Związek Kopalń Górnośląskich Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Nieuzasadniony jest zarzut obrazy art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), której skarga dopatruje się w doliczeniu do podstawy wymiaru wydatków t. zw. dyskretnych w sumie 35.235 zł. W postępowaniu wymiarowem władza zażądała bowiem od Spółki wyjaśnień, w szczególności udowodnienia, że objęte tą kwotą wydatki pozostają w związku z osiągnięciem dochodu. Skarżąca atoli tych dowodów nie przedstawiła, tłumacząc się charakterem wydatków. Jeśli więc w tym stanie rzeczy władza uznała wyjaśnienia Spółki co do powyższej kwoty za niewystarczające i zastosowała rygor zaoczności, to o obrazie powołanego wyżej przepisu art. 63 ust. 2 ustawy nie może być mowy....

1038.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na odzyskanie użytkowania majątku ziemskiego. Wyrąb nadzwyczajny.

1. Wydatek, poniesiony przez płatnika na odzyskanie posiadania i użytkowania majątku ziemskiego, nie stanowi potrącalnego kosztu w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

2. Wyrąb w granicach ilości, określonej w planie gospodarstwa leśnego lub odpowiadającej naturalnemu przyrostowi, nie jest nadzwyczajnym wyrębem w rozumieniu art. 15 ustawy o podatku dochodowym, choćby dokonano go na mocy osobnego zezwolenia celem zwalczania kornika.

Wyrok NTA z 19 lutego 1935 l. rej. 5330/31 w sprawie Mikołaja Kawelina przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Skarga zarzuca, że niesłusznie włączono do podstaw wymiaru kwotę 233.600 zł, wypłaconą C. i innym, gdyż sumy, uzyska-

ne przez skarżącego poprzednio od wymienionych za sprzedaż drzewostanów i oddanie majątku w użytkowanie, stanowiły dochód, wobec czego sumy, obecnie wymienionym przez skarżącego wypłacone, są wydatkiem eksploatacyjnym, podlegającym odliczeniu w tym roku podatkowym, w którym został on poniesiony. W związku z tym zarzutem stwierdzić przedewszystkiem należy, że kwestja, czy wydatek ten podlega odliczeniu w danym roku podatkowym, nie była wcale przedmiotem odwołania, które zajmowało się jedynie kwestją charakteru tej kwoty w związku z tytułem jej powstania. Z tego powodu rozpatrzył NTA zarzut skargi, w myśl przepisu ust. 3 art. 83 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA, wyłącznie z punktu widzenia charakteru tej kwoty. Otóż odwołanie mówi wprawdzie o „odszkodowaniu" (C. i innych) z tytułu poniesionych przez nich kosztów administracji i za poniesione straty, stwierdza jednak dalej, że wypłacenie tej kwoty umożliwiło skarżącemu „odzyskanie źródła dochodu", a gdyby on kwoty tej nie wypłacił, „nie posiadałby dzisiaj i w przyszłości obecnego źródła dochodu". Sam więc skarżący twierdził w odwołaniu, że wypłata tej kwoty umożliwiła odzyskanie utraconego posiadania, użytkowania i administracji źródła dochodu, że więc nie był to wydatek związany z eksploatacją posiadanego przez niego źródła dochodu. Otóż ze znajdującego się w aktach odpisu umowy, zawartej między skarżącym a C. i innymi 27 lutego 1927, wynika, że umową tą unieważnione zostały wszystkie poprzednio zawarte między wymienionymi od r. 1920 umowy, któremi C. i inni nabyli drzewostany, tartak i użytkowanie dóbr R., czyli eksploatację lasów w tych dobrach, i że otrzymali omawianą kwotę za zrzeczenie się posiadania, użytkowania i administrowania tych dóbr, za co uiścili poprzednio odpowiedni ekwiwalent.

W przyjęciu tedy przez władzę pozwaną, że kwota ta stanowi zwrot sum C. i innym za odzyskanie faktycznego posiadania i użytkowania dóbr, i w konsekwencji w uznaniu, że stanowi ona wydatek niezwiązany z osiągnięciem dochodu (art. 8 p. 6 ustawy) nie mógł się NTA dopatrzeć wadliwości postępowania ani obrazy prawa.

W związku z powyższem zaznaczyć jeszcze należy, że skarżący w odpowiedzi na dekret wątpliwości z 14 stycznia 1930, w którym zażądano od niego poparcia odmiennych jego twierdzeń wiarogodnemi dowodami, sam znowu twierdził w piśmie z 28 stycznia 1930, że kwota omawiana „stanowi w istocie zwrot sum, pobranych w poprzednich latach", a na potwierdzenie tej swojej tezy przedłożył właśnie odpis wspomnianej umowy z 27 lutego 1927, która tę tezę skarżącego potwierdza, nie wykazuje natomiast, by w omawianej kwocie mieściły się jakiekolwiek bądź koszty administracyjne, czy też od-

szkodowanie. Wobec tego NTA uznał i co do tej pozycji zastosowanie ust. 2 art. 63 ustawy o podatku dochodowym wskutek nieusunięcia wątpliwości władz przez wyjaśnienia płatnika za prawidłowe....

Skarga zarzuca dalej, że władza pozwana mylnie podzieliła wyrąb na zwyczajny i nadzwyczajny, gdyż wobec tego, że plan gospodarczy był unieważniony, a wyrąb dokonywany był na mocy osobnego zezwolenia celem zwalczania kornika, cały wyrąb był wyrębem nadzwyczajnym. Zarzut ten nie może być uznany za trafny. Art. 15 ustawy bowiem uznaje za wyrąb nadzwyczajny wyrąb, przewyższający plan prawidłowego gospodarstwa lub naturalny przyrost lasu. Przepis ten nie uzależnia kwalifikacji wyrębu od istnienia planu gospodarstwa, lecz przeciwnie, na wypadek braku takiego planu podaje jako dalsze miarodajne kryterjum naturalny przyrost lasu. Tylko ten, albo zgodnie z planem gospodarczym, albo odpowiednio do naturalnego przyrostu dokonany, wyrąb uznaje ust. 4 art. 15 za wyrąb zwyczajny; wyrąb zaś ponad te normy jest dopiero wyrębem nadzwyczajnym. Skoro w rozpoznawanym wypadku skarżący wskutek zakazu cięcia, wydanego 27 kwietnia 1925, od tego czasu do 15 marca 1929 wyrębów zwyczajnych realizować nie mógł i wskutek tego posiadał etaty zwyczajne, zaoszczędzone z lat poprzednich, przeto miała władza pozwana w tym stanie faktycznym w związku z przytoczonemi postanowieniami art. 15 ustawy podstawę do podzielenia dochodu na dochód z wyrębu zwyczajnego i nadzwyczajnego....

1039.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata przy realizowaniu pożyczki w listach zastawnych.

Strata przy realizowaniu pożyczki, zaciągniętej w listach zastawnych na cele inwestycyjne, nie jest potrącalna nawet co do części pożyczki, obróconej na fundusz obrotowy w celu wyrównania w nim luki, wywołanej użyciem go na cele inwestycyjne.

Wyrok NTA z 31 października 1934 l. rej. 10.296/31 w sprawie firmy „S. W. Niemojowski", Fabryka Papieru i Wyrobów z Papieru Sp. Akc. w Bielsku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Zaskarżoną decyzją doliczono do zysków bilansowych Spółki kwotę 111.204 zł 61 gr, jako stratę poniesioną przy zaciąganiu pożyczki długoterminowej w B. G. K. na cele inwestycyjne....

Rozpatrując sprawę w granicach skargi, NTA rozważył, co następuje:

Z aktów sprawy, w szczególności z protokółu z 17 kwietnia 1931, wynika, że skarżąca Spółka zwróciła się w czerwcu 1927 do B. G. K. o udzielenie pożyczki długoterminowej na budowę fabryki drzewnika i tektury. W r. 1928 przystąpiła Spółka do tej budowy, pokrywając jej koszty ze swych funduszów obrotowych, a z końcem r. 1928 otrzymała pożyczkę B. G. K. w kwocie 550.000 zł, przy której realizacji poniosła wydatki oraz stratę na kursie listów zastawnych w łącznej kwocie 111.204 zł 61 gr. Z waluty pożyczkowej część została zużyta na pokrycie kosztów budowy fabryki, część zaś na bieżące potrzeby.

Otóż z tego stanu sprawy wynika, iż pożyczka stała się potrzebna skarżącej z uwagi na przedsięwzięte inwestycje i jakkolwiek częściowo została zużyta na cele obrotowe, to jednak nastąpiło to tytułem wyrównania luki w funduszach obrotowych, wywołanej ich użyciem na cele inwestycyjne, na które one ze swej natury nie są przeznaczone. Związek zatem straty, poniesionej na pożyczce, z wydatkami na ulepszenie i rozszerzenie źródeł dochodu został przez władze wymiarowe prawidłowo ustalony i NTA zarzucanej wadliwości względnie niezgodności z ustawą w tem ustaleniu się nie dopatrzył. Władza, doliczając sporną kwotę do zysków bilansowych, zastosowała zasadnie art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym, pozostając tem samem w zgodności z przepisem art. 21, w którym art. 8 jest wyraźnie powołany. . . .

1040.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z budynków: Kwoty, wpłacone przez najmobiorców właścicielowi niewykończonego budynku na wykończenie mieszkań.

Kwoty, wpłacone właścicielowi niewykończonego budynku na wykończenie mieszkań przez najmobiorców tychże mieszkań, stanowią przychód z budynku w rozumieniu art. 6 i 16 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 7 marca 1935 l. rej. 7346/32 w sprawie Jakóba Gałązki w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

... Przedewszystkiem na podstawie art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) należało... pominąć podniesioną dopiero w skardze nową okoliczność, iż kwota 113.000 zł stanowiła wpłaty lokatorów celem wykończenia zgodnie z ich życzeniami lokali dla nich przeznaczonych, albowiem według treści odwołania kwota ta „obejmuje przedpłaty za wybudować się mające mieszkania dla poszczególnych lokatorów".

Do rozstrzygnięcia pozostaje jedynie kwestja, czy kwota 113.000 zł jest dochodem, podlegającym opodatkowaniu, czy też nadzwyczajnym przychodem w rozumieniu art. 7 ustawy o podatku dochodowym. Stanowisko skarżącego, iż kwota ta jako nadzwyczajny przychód nie podlega opodatkowaniu, należało uznać za nietrafne. Z zestawienia art. 6 i 7 ustawy o podatku dochodowym wynika, że za podlegający opodatkowaniu dochód uważa się sumę wszystkich przychodów w pieniądzach lub wartościach pieniężnych, otrzymanych z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3 ustawy, po potrąceniu ustawowo dopuszczalnych kosztów, odpisań i strat, z wyjątkiem przychodów, wymienionych w art. 7 ustawy. W myśl art. 16 ustawy o podatku dochodowym za dochód z budynków wynajętych uważa się rzeczywiście osiągnięty całoroczny czysty czynsz za lokale. W myśl § 31 przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym za dochód z budynku należy również uważać „wartość pieniężną wszelkich korzyści, zastrzeżonych najmodawcy". Skarżący interpretuje przepisy art. 16 ustawy w ten sposób, że podatkowi dochodowemu podlegają jedynie sumy, osiągane z tytułu najmu lokali danego budynku w okresie eksploatacji tego budynku, a zatem po wykończeniu budynku i zajęciu gotowych lokali przez lokatorów. Powyższej interpretacji, która znalazła swój wyraz w skardze, nie podziela NTA. Z treści art. 6 i 16 ustawy o podatku dochodowym wynika, że dochodem z budynku jest wogóle wszelki przychód, osiągany z tytułu najmu lokali danego budynku, po potrąceniu ustawowo potrącalnych kosztów, odpisań i strat, przyczem obojętna jest przytem okoliczność, czy najmobiorca w okresie płacenia kwot z tytułu najmu zajmuje dany lokal czy też nie, względnie czy w tym okresie wynajęty lokal jest zdatny do użytku czy też nie. Kwoty bowiem, wpłacane w związku z najmem lokali, nie zatracają charakteru czynszu, o którym mowa w art. 16 ustawy o podatku dochodowym, z tego powodu, że lokale te w chwili wpłaty nie są wykończone względnie że lokali tych w owej chwili nie zajmuje lokator. Skoro zatem w rozpoznawanej sprawie z akt sprawy wynika, że kwota 113.000 zł została wpłacona przez lokatorów w związku z najmem lokali w budynkach

skarżącego, a władza pozwana na tej podstawie uznała, że kwota ta jest dochodem z budynków, podlegającym opodatkowaniu, a nie nadzwyczajnym przychodem, wolnym od opodatkowania w myśl art. 7 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, to NTA w tem stanowisku władzy pozwanej nie dopatrzył się naruszenia obowiązujących przepisów prawnych i skargę, opartą na odmiennem założeniu, oddalił jako nieuzasadnioną.

1041.

PODATEK DOCHODOWY.

Prowizja, wypłacona firmie zagranicznej. Umorzenie części podatku równocześnie z odmownem załatwieniem odwołania.

1. Zarzut, iż doliczona przy wymiarze do zysków bilansowych prowizja na rzecz firmy zagranicznej była odpłatą za konkretne świadczenia natury kredytowej, finansowej i technicznej, jako istotny, wymaga rozprawienia się w decyzji odwoławczej.

2. Umorzenie, na zasadzie art. 126 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.[1]), równocześnie z odmownem załatwieniem odwołania części podatku w wysokości wyższej, niż przypada na sporną kwotę, nie pozbawia płatnika prawa zaskarżenia do NTA decyzji odwoławczej.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1934 l. rej. 645/33 w sprawie Tow. Zakładów Żyrardowskich Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstaw wymiaru podatku dochodowego na r. 1929 kwoty 678.024 zł 35 gr, wypłaconej przez skarżącą Spółkę francuskiej firmie „Comptoir de l'Industrie cotonnière" na zasadzie umowy z 20 września 1925. Ministerstwo Skarbu uzasadniło doliczenie tej sumy tem, że z jednej strony zastrzeżona powołaną umową prowizja 2% od obrotu nie jest uzależniona od konkretnych świadczeń „C. I. C." na rzecz skarżącej, któreby stanowiły podstawę uznania wydatku za związany z uzyskaniem dochodu, z drugiej zaś strony z postanowień umowy o możności jej jedno-

---

[1]) Odpowiednikiem tego artykułu jest obecnie art. 130 § 1 Ordynacji Podatkowej.

stronnego przedłużenia przez „C. I. C." wynika charakter prowizji jako udziału w zyskach skarżącej.

Skarga zarzuca, iż świadczenia firmy „C. I. C." były świadczeniami konkretnemi, a ponadto zarzuca obrazę art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Pozwana władza wnosi o oddalenie skargi także i na tej podstawie, że zaskarżonem orzeczeniem umorzono równocześnie z załatwieniem odwołania część podatku w wysokości wyższej, niż przypada na sporną kwotę, zaczem skarżąca nie poniosła szkody.

NTA rozważył, co następuje:

Przedewszystkiem NTA nie mógł uznać za uzasadniony wniosku pozwanej władzy, opartego na fakcie umorzenia części podatku. Umorzenie to nastąpiło na zasadzie art. 126 ustawy o podatku dochodowym i stanowiło zarządzenie odrębne, nie stojące w związku z załatwieniem zarzutów odwołania, których nieuwzględnienie jest przedmiotem skargi. Korzyść, jaką stąd odniosła skarżąca, nie może więc równoważyć straty, jaką wywołać dla niej mogło nieuzasadnione obciążenie jej obowiązkiem zapłaty podatku w kwocie wyższej, niż ustawą wymaganej, — a na twierdzeniu właśnie, że takie obciążenie nastąpiło, oparta jest skarga.

W rzeczy samej stwierdzić należy, iż strona skarżąca już w odwołaniu twierdziła, że doliczony wydatek był odpłatą za konkretne świadczenia natury kredytowej, finansowej i technicznej, i zapowiedziała przedłożenie szczegółowego wykazu tych świadczeń za miarodajny okres gospodarczy. Gdy pozwana władza z temi zarzutami nie rozprawiła się i nawet nie zarządziła ich zbadania, a oparła się jedynie na zapatrywaniu prawnem, wysnutem z treści umowy, nie wchodząc w to, jak faktycznie umowa ta była wykonywana i czy i w jakiej mierze jej faktyczne wykonywanie w miarodajnym okresie wpłynęło na osiągnięcie, zachowanie lub zabezpieczenie dochodów skarżącej, i gdy ponadto w analogicznej sprawie skarżącej Spółki, dotyczącej lat podatkowych 1927 i 1928, NTA wyrokiem z 12 lutego 1934 l. rej. 6333/30 i 6850/31 [1]) orzekł już i uzasadnił, że dla oceny doliczalności danego wydatku miarodajna jest ocena faktycznego sposobu wykonywania umowy, a nie jej treści, uznał NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością. . . .

---

[1]) OPA 590/34.

NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 12 lutego 1934 (OPA 590/34), że samo określenie pewnych potrąceń, dokonanych przy sposobności obliczania dochodu przez osoby, składające fasję, z powołaniem się na art. 6 ustawy o podatku dochodowym jako opłat gestyjnych nie jest wystarczającym powodem uznania ich za wydatek niepotrącalny. Tę tezę NTA podtrzymuje w późniejszych wyrokach, m. i. w powyżej wydrukowanym, przyczem stosuje ją także do analogicznych wypadków potrącania sum, należnych tytułem umownie wymówionej prowizji od obrotu lub produkcji.

Bezsporny jest fakt wydatkowania przez firmy skarżące pewnych kwot tytułem opłat gestyjnych względnie prowizji zgodnie z postanowieniami umów, których moc obowiązująca nie jest kwestjonowana. Natomiast sporna jest potrącalność tych wydatków w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Zachodzą trzy możliwości rozwiązania tej spornej kwestji. Po pierwsze, można bronić poglądu, że fakt uiszczenia należytości w wykonaniu zawartej umowy sam przez się stanowi wystarczające uzasadnienie potrącalności całej wydatkowanej kwoty. Powtóre, można uznać, że wszelkie kwoty, wypłacane tytułem opłat gestyjnych względnie prowizji, z istoty swej nie stanowią kosztu osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów, a zatem w całości są częścią dochodu, podlegającego opodatkowaniu. Władze skarbowe we wszystkich wspomnianych sporach wymierzały podatek na podstawie uznania tej drugiej ewentualności za właściwe rozstrzygnięcie spornej kwestji. Po trzecie, można zająć stanowisko pośrednie między temi dwoma ewentualnościami, bezwzględnie się wykluczającemi, a mianowicie można uznać, że opłaty gestyjne, względnie prowizje są potrącalne w całości lub w części, o ile opodatkowany dowiedzie, że wydatki na ten cel były odpłatą za konkretne świadczenia natury kredytowej i technicznej. Trzecia ewentualność polega na uzależnieniu potrącalności od oceny faktycznego wykonywania umowy. NTA wyrokował na podstawie uznania tej trzeciej ewentualności za jedynie zgodne z ustawą rozwiązanie spornej kwestji.

Zacznę od rozpatrywania pierwszej ewentualności. Ustawa o podatku dochodowym nakazuje obliczać dochód, stanowiący przedmiot opodatkowania, w sposób zgodny w wysokim stopniu z rzeczywistością gospodarczą. Tem się tłumaczy, że doliczalność, o której mowa, nie pokrywa się z obrotem gotówkowym, ani z przychodami gotówkowemi, ani z gotówkowemi rozchodami pieniężnemi. Ustawa nie uważa za dochód przychodów nadzwyczajnych, choćby stanowiły przychód pieniężny opodatkowanego (art. 7). Natomiast wartości pieniężne, otrzymane z poszczególnych źródeł dochodu w formie naturaliów, przeliczonych na pieniądz, oraz w formie wierzytelności pieniężnych, uzyskanych wzamian za sprzedane towary, są przychodem w rozumieniu ustawy. Ten sam punkt widzenia jest miarodajny, gdy chodzi o doliczalność pewnych kwot do potrąceń i odliczeń. Wydatki amortyzacyjne są potrącalne, choć nie stanowią wydatku kasowego (art. 6). Natomiast niepotrącalne są wydatki inwestycyjne, aczkolwiek są wydatkiem kasowym (art. 8).

O doliczalności pewnych kwot do przychodów oraz do potrąceń i odliczeń rozstrzyga ich charakter gospodarczy, a nie prawny. Wpływy z tytułu zaciągnięcia pożyczki nie stanowią przychodu, choć są należytością umowną. Niepotrącalne są wydatki z tytułu zwrotu pożyczki, natomiast zapłata procentów jest potrącalna. Również nie jest miarodajna sama przez się okoliczność, że dane świadczenie jest ustawowem obciążeniem opodatkowanego. Niepotrącalne są kwoty, stanowiące uiszczenie podatku dochodowego.

Wynika stąd, że potrącalność opłat gestyjnych względnie prowizji nie znajduje dostatecznego uzasadnienia ani w okoliczności, że wydatki zostały faktycznie uskutecznione, ani w okoliczności, że chodzi o uiszczenie niewątpliwych zobowiązań umownych. Innemi słowy, kwoty, wypłacone jako opłaty gestyjne względnie prowizje, mogą być doliczone do dochodu opodatkowanego. Tem samem odpada pierwsza z trzech rozpatrywanych ewentualności interpretacyjnych.

Druga ewentualność, m. zd., również nie wytrzymuje krytyki. Z tego, co powiedziałem, wynika, że zaskarżone władze skarbowe postąpiły zgodnie z ustawą, odrzucając potrącalność w całości wszelkich opłat gestyjnych i prowizyj, opartą na fakcie dokonania wypłat umownych. Niepodobna jednak znaleźć w ustawie uzasadnienia poglądu, wedle którego określenie pewnych wydatków mianem opłaty gestyjnej, względnie prowizji, samo przez się przesądza o ich niepotrącalności czyli o doliczeniu tych wydatków w całości do opodatkowanego dochodu.

Ustawodawca w ustawie o podatku dochodowym ani razu nie posługuje się słowami: opłata gestyjna, prowizja. Nie orzeka, że opłaty gestyjne i wypłacone prowizje stanowią część dochodu. Natomiast uznaje za potrącalne koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów. Rozporządzenie wykonawcze słusznie stwierdza potrącalność wszelkich kosztów w myśl ustawy. Wynika stąd, że opłaty gestyjne są potrącalne w całości lub w części, o ile są faktycznie kosztami osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów w danym, konkretnym przypadku. Pogląd ten jest zgodny z notorycznem, codziennem doświadczeniem. Wiadomo przecie powszechnie, że opłaty gestyjne i prowizje niejednokrotnie stanowią w części, rzadziej w całości, formę wypłacania zysku, atoli w innych wypadkach są wynagrodzeniem za świadczenia istotnie niezbędne gwoli osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów.

Zachodzi pytanie, czy wypłacanie zagranicznym przedsiębiorstwom opłat gestyjnych i prowizyj nie zmienia postaci rzeczy. Obecnie obowiązujące ustawodawstwo nie czyni tego rozróżnienia, wobec czego zaskarżone władze skarbowe nie powołały się na tę okoliczność, aczkolwiek we wszystkich sporach chodzi o wypłaty na rzecz firm zagranicznych.

Rozpatrywanie przedmiotu sporu doprowadza mnie do wniosku, że NTA miał całkowicie uzasadnione powody odrzucenia pierwszej i drugiej ewentualności rozstrzygnięcia sporu i że trafnie orzekł, uznając ocenę faktycznego wykonania umowy za jedynie miarodajną podstawę obliczenia dochodu i wymiaru podatku.

Adam Krzyżanowski

1042.

PODATEK DOCHODOWY.

Świadczenia spółki akcyjnej na rzecz osoby, która wniosła do spółki wkład rzeczowy.

Ocena potrącalności świadczeń spółki akcyjnej na rzecz akcjonarjusza, dokonywanych w związku z wniesionym przez niego wkładem rzeczowym, opierać się winna na przepisie ust. 1 art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Gdy takie świadczenie ma charakter renty, niezwiązanej z funkcjami uprawnionego w spółce, wówczas ocena doliczalności tego świadczenia do podstawy wymiaru winna się oprzeć na przepisie art. 10 p. 2 i ust. przedost. ustawy.

Wyrok NTA z 29 maja 1934 l. rej. 6956/30 w sprawie firmy „Sp. Akc. Dom Handlowo-Przemysłowy Franciszek Fuchs i Synowie“ w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest doliczenie przez władze wymiarowe do podstaw wymiaru podatku dochodowego na r. 1929 kwoty 41.278 zł 91 gr, wypłaconej przez skarżącą Spółkę Stanisławowi Fuchsowi. Władza wymiarowa I instancji stanęła na stanowisku, iż kwota ta stanowi wynagrodzenie członka zarządu, a to na podstawie protokółu rewizji ksiąg handlowych, w którym rewident uwzględnił sporną pozycję jako „wynagrodzenie członka zarządu p. Stanisława Fuchsa, za prowadzenie fabryki czekolady“. W wyjaśnieniach na ten protokół powołuje się Spółka na umowę notarjalną z 29 marca 1919, którą Stanisław Fuchs sprzedał firmie F. Fuchs i Synowie — podówczas jeszcze nie będącej spółką akcyjną — sklep detaliczny przy ul. Czystej 2 i zaprzecza, by sporna kwota była wynagrodzeniem członka zarządu — a w odwołaniu, powołując się na tę samą umowę, nazywa Spółka sporną kwotę „rentą dożywotnią od aportu rzeczowego, wniesionego do spółki akcyjnej“.

Powołana przez Spółkę umowa kupna-sprzedaży zawiera z jednej strony ustalenie ceny kupna sklepu przy ul. Czystej na Mk. 200.000 i dożywotnie 5% od czystego zysku fabryki czekolady, należącej do firmy F. Fuchs i Synowie, i wszystkich sklepów detalicznych, z drugiej strony postanowienie, iż niezależnie od ceny kupna sklepu otrzymywać będzie Stanisław Fuchs „tytułem rekompensaty za założenie fabryki oraz za prowadzenie fabryki czekolady i sklepów detalicznych firmy: „F. Fuchs i Synowie“ pensję nie mniejszą od pensji pozostałych współwłaścicieli firmy ewentualnie członków zarządu oraz 10% od czystego zysku fabryki czekolady i sklepów detalicznych“.

Ministerstwo Skarbu odwołania nie uwzględniło, uzasadniając doliczenie spornej kwoty postanowieniem art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, ponieważ Stanisław Fuchs jest czynnym członkiem zarządu, a nawet wedle przedłożonej umowy wynagrodzenie jest płacone pomiędzy innemi tytułem rekompensaty za założenie fabryki i za prowadzenie fabryki i sklepów — i zaznaczając dalej, że

gdyby nawet uznać tę kwotę za część ceny kupna sklepu, to nie możnaby jej potrącić z dochodu, gdyż jest to ciężar powstały w związku z nabyciem źródła dochodu, niepotrącalny w myśl art. 6 i 21 ustawy.

Przeciw temu orzeczeniu wniosła Spółka skargę, w której zarzuca obrazę art. 10 p. 2 ustawy o podatku dochodowym, wywodząc, iż obowiązek wypłacania Stanisławowi Fuchsowi 15% zysku jest trwałym ciężarem, opartym na tytule prawnym.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca stanęła w odwołaniu na stanowisku, iż sporna kwota jest świadczeniem wzajemnem Spółki za aport, wniesiony przez Stanisława Fuchsa. Przedłożona umowa, zawarta między Stanisławem Fuchsem a spółką firmową przed założeniem spółki akcyjnej, nie ustala stosunku prawnego między Stanisławem Fuchsem a później powstałą spółką akcyjną i treść tego stosunku, w szczególności kwestja przejścia obowiązków spółki firmowej na spółkę akcyjną i charakter tranzakcji (kupno-sprzedaż czy aport), nie jest tą umową wyjaśniona, ani też wogóle nie była badana. Tak samo nie zostało ustalone, czy sporna kwota reprezentuje 5% rentę, stanowiącą część ceny kupna, czy 10% wynagrodzenie z § 2 umowy, czy obie te pozycje razem. O ile słuszne byłoby stanowisko władzy pozwanej w odniesieniu do spornej kwoty lub jej części, odpowiadającej 10% wynagrodzeniu „za prowadzenie fabryki i sklepów", o tyle nie możnaby go uznać za uzasadnione, gdyby zostało stwierdzone, iż sporna kwota jest świadczeniem związanem z wniesionym przez Stanisława Fuchsa, jako akcjonarjusza spółki akcyjnej, aportem, gdyż wówczas ocena potrącalności tej kwoty musiałaby się opierać na art. 21 ust. 1, a nie na art. 21 ust. 3 ustawy. Gdyby zaś ustalony został charakter wypłacanej renty jako części ceny kupna, nie stojącej w żadnym związku z charakterem Stanisława Fuchsa jako spólnika spółki akcyjnej względnie członka jej Zarządu, ocena zasadności doliczenia do podstaw wymiaru musiałaby się oprzeć na art. 10 p. 2 i ust. przedost., a nie na art. 6, na którym oparła się władza odwoławcza.

Ustalony więc w aktach stan faktyczny nie daje dostatecznych podstaw do należytej oceny prawnej spornego wydatku i wymaga uzupełnienia we wskazanych wyżej kierunkach i z tego powodu NTA zaskarżone orzeczenie stosownie do art. 84 p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. uchylił.

1043.

PODATEK DOCHODOWY.

Zmiana zamknięcia rachunkowego spółki akcyjnej, dokonana po upływie terminu do odwołania. Nadwyżki bilansowe, pochodzące z przerachowania bilansów.

1. Instancja odwoławcza nie jest obowiązana uwzględniać zmiany zamknięcia rachunkowego, dokonanej przez powołany do tego organ osoby prawnej po upływie terminu do odwołania. (Teza).

2. Przewidziane w art. 16 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 352 Dz. Ust. zwolnienie od opodatkowania odnosi się tylko do nadwyżek bilansowych, pochodzących z przerachowania, dokonanego w terminach ustanowionych w tem rozporządzeniu.

Wyrok NTA z 31 stycznia 1935 l. rej. 7552/32 w sprawie firmy: Chemiczno-Farmaceutyczne Zakłady Przemysłowe Fr. Karpiński Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Skarżąca Spółka domagała się w odwołaniu wyłączenia z podstawy wymiaru nadwyżki ceny, uzyskanej ze sprzedaży połowy apteki, ponad wartość bilansową tejże. Ministerstwo Skarbu odmówiło temu żądaniu, podając w uzasadnieniu orzeczenia, że postanowienia art. 7 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) nie mają zastosowania przy ustaleniu dochodu osób prawnych, opodatkowanych na podstawie art. 21 ustawy, a zreasumowany bilans Spółki z r. 1930 nie może być wzięty pod uwagę przy ustaleniu wspomnianej nadwyżki, ponieważ odnośna uchwała nadzwyczajnego walnego zgromadzenia została powzięta po terminie do wniesienia odwołania, jak również po terminie zakreślonym do przerachowania bilansów w art. 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 352 Dz. Ust.

NTA, wbrew zarzutowi skargi, uznał — zgodnie ze swą stałą judykaturą (p. zasadę prawną i motywy wyroku z 10 grudnia 1930 l. rej. 7104/29, Zbiór wyroków Nr. 402S[1])—za trafne stanowisko władzy pozwanej w kwestji niezastosowania art. 7 ustawy o podatku dochodowym.

---

[1]) Patrz także OPA 248/33.

NTA nie podzielił również zapatrywania skargi, iż władza pozwana była obowiązana uwzględnić zmianę zamknięcia rachunkowego Spółki, polegającą na przeszacowaniu wartości bilansowej apteki, a dokonaną już po upływie terminu do odwołania. Judykatura NTA ustaliła zasadę, że prostowanie danych cyfrowych zeznania jest możliwe, o ile chodzi o podatników, podlegających opodatkowaniu na zasadzie art. 21, tylko na podstawie prawidłowo sprostowanego zamknięcia rachunkowego, t. j. drogą powzięcia odpowiedniej decyzji przez organ, powołany do zatwierdzenia zamknięcia (p. wyroki z 17 grudnia 1929 l. rej. 4931/27, Zbiór wyroków Nr. 228 S, i z 23 maja 1932 l. rej. 5034/28 [1]). Ten wymóg powinien być dopełniony w terminie otwartym do wniesienia odwołania. Instancja odwoławcza bowiem nie jest wogóle obowiązana uwzględniać żądań należycie nieskonkretyzowanych lub niepopartych w odwołaniu, wniesionem w terminie ustawowym (p. wyrok z 25 listopada 1933 l. rej. 4507/32, Zbiór wyroków Nr. 719 S [2]).

W związku z wywodami zastępcy skargi na rozprawie, opartemi na przepisie art. 16 rozporządzenia z 1928 r. o przerachowaniu bilansów, zauważyć należy, iż przewidziane w tym przepisie zwolnienie od opodatkowania odnosi się tylko do nadwyżek bilansowych, pochodzących z przerachowania, dokonanego w terminach zakreślonych w tem rozporządzeniu.

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

1044.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Warunki prawidłowości; dowody.

Zapisy w księgach buchalteryjnych na rachunku zakupu towarów, uwidocznione w księdze pomocniczej zakupów i poparte odpowiedniemi dokumentami wydatkowemi, odpowiadają wymogom prawidłowego księgowania nawet w braku poszczególnych faktur dostawców.

Wyrok NTA z 26 września 1934 l. rej. 1957/32 w sprawie firmy „Centrala Ryb" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

---

[1]) OPA 68/32.
[2]) OPA 302/33.

Zaskarżonem orzeczeniem władza pozwana częściowo tylko obniżyła dochód skarżącej i odrzuciła odwołanie, którem skarżąca domagała się uznania wykazanej w zeznaniu straty i oparcia wymiaru na prawidłowo prowadzonych księgach.

Skarga zarzuca niezgodne z ustawą odrzucenie ksiąg oraz wadliwość postępowania z powodu odrzucenia dowodów skarżącej i braku należytego uzasadnienia w zaskarżonej decyzji.

NTA rozważył, co następuje:

Jak wykazują akta sprawy, władze obu instancyj odrzuciły księgi handlowe skarżącej firmy, uznając je za nieprawidłowo prowadzone, i ustaliły dochód na podstawie obrotu, stosując normy średniej dochodowości. Nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg dopatrzyły się władze w tem, że skarżąca firma na poparcie zapisów w księgach, dotyczących kupna krajowych ryb, nie posiadała rachunków od dostawców krajowych, a co do przedstawionych faktur zagranicznych Przewodniczący Komisji Szacunkowej we wniosku na odrzucenie ksiąg wyraził nadto pogląd co do możności dowolnego do pewnego stopnia oznaczania cen kupna za ryby, ponieważ były one zakupywane zagranicą od współudziałowca i zarazem wierzyciela firmy, a firma wykazuje od swego założenia straty.

Skarżąca zarówno w postępowaniu wyjaśniającem, jako też w odwołaniu zwalczała uznanie z tych powodów ksiąg za nieprawidłowe, wyjaśniając, że dostawcy krajowi — obywatele ziemscy odmawiali jej wystawiania rachunków na sprzedane ryby i dlatego właśnie prowadzi ona specjalną księgę, w której były notowane wszystkie tranzakcje zakupów krajowych, a domniemanie, że przedstawione zagraniczne rachunki na ryby są zbyt wysoko fakturowane, jest bezzasadne i władza przed wystąpieniem z takim zarzutem winna była porównać te ceny z cenami płaconemi przez inne firmy.

NTA uznać musiał zarzuty skargi, o ile skierowane są przeciw odrzuceniu ksiąg płatniczki i oparciu wymiaru na materjale urzędowym, w tych warunkach za trafne. Ani bowiem, jak słusznie twierdzi skarga, z przepisów kodeksu handlowego, ani z zasad nauki buchalterji, ani wreszcie ze zwyczajów kupieckich, nie wynika, aby zapisy w księgach buchalteryjnych na rachunku zakupu towarów, uwidocznione w księdze pomocniczej zakupów i poparte odpowiedniemi dokumentami wydatkowemi, nawet w braku poszczególnych faktur dostawców, o ile tylko nierzetelność zapisów w księgach buchalteryjnych nie została ustalona, nie odpowiadały wymogom prawidłowego księgowania.

Jeśli więc władza pozwana, jak wynika z odpowiedzi na skargę, wyraża pogląd, że była uprawniona do ustalenia wysokości do-

chodu nie na podstawie zaofiarowanego przez skarżącą materjału dowodowego, to twierdzenie to byłoby trafne tylko w razie uzasadnionego zdyskwalifikowania prawidłowości ksiąg, względnie stwierdzenia nierzetelnego księgowania. W konkretnym wypadku idzie bowiem o wymiar podatku podatnikowi, którego dochód winien być ustalony na zasadzie postanowień art. 21 ustawy o podatku dochodowym, jako osoby prawnej, a więc przedmiotem opodatkowania jest uwidoczniony w księgach zysk bilansowy. Władza nie ustaliła, iż księgi skarżącej firmy są nierzetelne, uznanie zaś ich za nieprawidłowe nie jest — jak zaznaczono wyżej — dostatecznie uzasadnione, wobec czego władza nie była uprawniona do dokonania wymiaru podatku dochodowego z pominięciem ksiąg handlowych.

Już więc z wyżej przytoczonych względów, skoro władza pozwana na podstawie błędnych przesłanek prawnych ustaliła dochód skarżącej odmiennie od zeznania, NTA, uznając za zbędne rozpoznawanie pozostałych zarzutów skargi, uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwości postępowania.

Sprawa, rozstrzygnięta niniejszym wyrokiem, zawiera właściwie dwa różne zarzuty, podniesione przez Komisję Szacunkową, a utrzymane w mocy przez Komisję Odwoławczą. Oba zarzuty zostały niewłaściwie połączone w jeden zarzut nieprawidłowości ksiąg handlowych płatnika. Tymczasem rzecz przedstawia się inaczej w odniesieniu do towarów krajowych, aniżeli do towarów zagranicznych.

W odniesieniu do ryb p o c h o d z e n i a k r a j o w e g o można mówić o zarzucie n i e p r a w i d ł o w o ś c i k s i ą g h a n d l o w y c h ze względu na brak faktur dostawcy, wskutek czego wpisy do ksiąg przedstawiały się jako nieudokumentowane. Jeżeli jednak, jak twierdzi skarga bez sprzeciwu ze strony władzy wymiarowej, brak ten był uzupełniony przez dokumenty wydatkowe, t. j. kwity dostawców za otrzymane ceny towaru, to takie udokumentowanie wpisów księgowych było wystarczające, a żądanie dalszego udokumentowania w szczególności zapomocą faktur było co najmniej zbyteczne. Należy pamiętać, że zwyczaj handlowy zadowala się w wielu wypadkach dokumentami o znacznie mniejszej sile dowodowej niż te, które w tej sprawie zostały władzom wymiarowym przedstawione. W handlu targowym oraz w t. zw. skupie zawodowym, gdzie tranzakcje odbywają się tylko za gotówkę, nie jest wogóle praktykowane wystawianie faktur ani kwitów ze względu na trudności techniczne (częsta „niepiśmienność" kontrahentów, brak materjałów pisemnych i t. p.), tak samo w całym handlu sklepowym także wielkomiejskim ze względu na stratę czasu i zbyteczną pracę przy licznych a drobnych sprzedażach gotówkowych. Jeżeli kupujący na targach prowadzi u siebie księgi handlowe, to po powrocie spisuje zakupione towary i ich ceny i taki spis jako t. zw. dokument wewnętrzny staje się podstawą wpisów księgowych. Mimo braku potwierdzenia zapłaty ze strony kontrahenta targowego uchodzi taki sposób księgowania za prawidłowy. W handlu sklepowym dzieje się podobnie: brak faktur i kwitów zastępuje dokument wewnętrzny w postaci zestawienia utargów dziennych.

Jeżeli tedy zwyczaj handlowy uważa w powyższych wypadkach za wystarczające dokumenty wewnętrzne, wystawione przez samego kupującego dla użytku ksiąg handlowych, to tem bardziej należy uznać za dostateczne dokumenty zewnętrzne, t. j. kwity pochodzące od dostawców ryb, a więc od osób postronnych. Zarzut nieprawidłowości ksiąg handlowych, opartych na takich dokumentach, był tedy całkowicie nieuzasadniony.

W odniesieniu do zakupów zagranicznych, które były udokumentowane fakturami dostawców, odrzucenie ksiąg handlowych oznacza już zarzut nierzetelności, a nie samej tylko nieprawidłowości. Istnienie faktur, których brak miał przy zakupach krajowych stanowić o nieprawidłowości ksiąg, nie pozwala na inny wniosek, zwłaszcza ze względu na wyrażony przez Komisję Szacunkową pogląd, że ryby zagraniczne, dostarczone przez jednego z udziałowców spółki, są zbyt wysoko fakturowane i że temu należy przypisać fakt, iż spółka wykazuje od swego założenia straty bilansowe. Podejrzenie co do nadużywania przez dostawcę swego stanowiska wobec spółki wymagałoby oczywiście ścisłego dowodu np. przez porównanie cen, płaconych przez spółkę, z cenami targowemi lub z cenami, płaconemi przez innych krajowych odbiorców za taki sam towar.

Tomasz Lulek

1045.

PODATEK DOCHODOWY.

Zniżka podatkowa dla utrzymujących rodzinę: Prawo przedstawiania dowodów utrzymywania rodziny jeszcze w postępowaniu odwoławczem.

Rygor zaoczności z art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) nie może mieć zastosowania do prośby o przyznanie zniżki z art. 27. (Teza).

Wyrok NTA z 16 stycznia 1935 l. rej. 122/33 w sprawie Moszka Białeckiego w Brześciu n/B. przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n/B. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

... Pozwana władza oddaliła odwołanie skarżącego na tej podstawie, że na dekret wątpliwości nie przedstawił zaświadczenia właściwej władzy o stanie rodziny — czyli stanęła na stanowisku, że skarżący popadł przez to w zaoczność ze skutkami, przewidzianemi w art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, i utracił w konsekwencji prawo współdziałania z władzami wymiarowemi, a w szczególności prawo domagania się, by ofiarowane przez niego dowody zostały poddane szczegółowemu rozważaniu.

Według treści powołanego przepisu, atoli zaoczność powoduje

ten skutek, że komisja przy ustalaniu dochodu kieruje się danemi, jakiemi rozporządza, bez względu na złożone zeznanie; z brzmienia tego przepisu wynika jasno, że skutki zaoczności rozciągają się tylko na samo ustalanie dochodu.

Skoro więc pozwana władza rygor zaoczności z art. 63 ust. 2 ustawy zastosowała do sprawy przyznania zniżki stopy podatkowej, która to kwestja nie ma wpływu na ustalenie wysokości dochodu, — gdyż oznaczenie stopy podatkowej następuje po ustaleniu dochodu, — i skoro w następstwie tego pozostawiła bez rozpoznania dowód utrzymywania rodziny, który to dowód płatnik, na zasadzie postanowienia art. 68 ust. 2 ustawy, mógł był przedstawić także i w postępowaniu odwoławczem, NTA dopatrzył się w tem istotnej wadliwości postępowania....

1046.

PODATEK DOCHODOWY.

Zarzut pozorności umowy dzierżawy — ustalenie istotnych okoliczności.

Fakt, że według umowy dzierżawy czynsz dzierżawny płacony jest nie perjodycznie, lecz za 10 lat zgóry w sumie, odpowiadającej pełnej wartości przedmiotu dzierżawy, nie może być pominięty przy rozstrzyganiu opartego na pozorności umowy zarzutu przeciw obowiązkowi podatkowemu.

Wyrok NTA z 23 lutego 1935 l. rej. 179/32 w sprawie Waltera Scharnwebera-Kegela przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Skarżącemu wymierzony został dodatkowo podatek dochodowy na r. 1928 na tej zasadzie, iż przy badaniu ksiąg gospodarczych skarżącego dla celów wymiaru podatku dochodowego na r. 1929 ujawniono istnienie umowy, mocą której skarżący wydzierżawił swój folwark Nowie na lat 10, pobierając tytułem czynszu dzierżawnego zgóry za cały czas dzierżawy kwotę 225.000 zł w kilku ratach, płatnych w ciągu lat 1927 i 1928. Na rok gospodarczy 1926/27 przypadła z tych rat kwota 112.500 zł i od tego dodatkowo ujawnionego dochodu wymierzono podatek na r. 1928, wymierzając zarazem na r. 1929 podatek od dochodu z uwzględnieniem dalszych wpłat czynszu dzierżawnego.

Przeciwko obu tym wymiarom, t. j. dodatkowemu na r. 1928 i normalnemu na r. 1929, wniósł skarżący jedno odwołanie, które, o ile chodzi o dodatkowy wymiar na r. 1928, załatwione zostało zaskarżoną decyzją Komisji Odwoławczej. W odwołaniu zarzucił skarżący, iż istotną wolą stron, zawierających umowę dzierżawną, było nie wydzierżawienie, lecz kupno-sprzedaż folwarku Nowie, że w tym kierunku istniała notarjalna oferta skarżącego na rzecz kupujących, a tylko z powodu zwłoki w przewłaszczeniu z ubocznych względów została następnie zawarta umowa dzierżawy, jako dająca nowonabywcom pełną gospodarczą dyspozycję kupionym objektem. Wpłaty więc kontrahenta były wpłatami na poczet ceny kupna, niedoliczalnemi do dochodu podatkowego, a nie czynszem dzierżawnym. Twierdzenia odwołania poparł skarżący zaręczeniem w miejsce przysięgi, podpisanem przez notarjusza B., stwierdzającem, że istotną wolą stron, zawierających umowę dzierżawy, była tranzakcja kupna-sprzedaży.

Decyzja odwoławcza odrzuciła odwołanie, motywując to niedostatecznością dowodów przedłożonych na fakt, że tranzakcja co do majętności Nowie nie jest dzierżawą, a pozatem tem, iż skarżący jest nadal prawnym właścicielem tej majętności i sumy, uzyskane za jej odstąpienie, są czynszem dzierżawnym.

Decyzja ta jest przedmiotem skargi, w której granicach NTA rozważył, co następuje:

Istnienie tranzakcji co do folwarku Nowie było znane władzy wymiarowej już przy wymiarze pierwotnym — protokół bowiem badania ksiąg gospodarczych stwierdza wpływ części ceny kupna za ten folwark i przy obliczeniu dochodu podatkowego wpływ ten został wyłączony. Nową okolicznością, na której podstawie dokonano dodatkowego wymiaru, było ujawnienie w roku następnym kontraktu dzierżawy. Na podstawie tego kontraktu uznała Komisja Szacunkowa — bez przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego — wpływ w kwocie 112.500 zł za podlegający opodatkowaniu czynsz dzierżawny. W odwołaniu podniósł skarżący konkretne zarzuty przeciw tej kwalifikacji, twierdząc, że umowa dzierżawna była tylko pozorna, a istotna tranzakcja — zgodnie ze spisaną notarjalną ofertą i ze sposobem jej ujawnienia w księgach gospodarczych — była kupnem-sprzedażą. Jako dowód na tę okoliczność przedłożył skarżący zaręczenie w miejsce przysięgi, podpisane przez notarjusza, który współdziałał przy danej tranzakcji i znał wobec tego istotną wolę stron.

Jeśli się tedy zważy, że, jak z istoty stosunku dzierżawy wynika, czynsz dzierżawny płacony jest w zasadzie perjodycznie w miarę osiągania przez dzierżawcę owoców z przedmiotu dzierżawy i że

sam fakt zapłaty czynszu za 10 lat zgóry w sumie, odpowiadającej pełnej wartości przedmiotu dzierżawy, budzi wątpliwości co do istnienia woli stron, skierowanej na zwyczajny stosunek dzierżawy — uznać trzeba, w związku z przytoczonemi wyżej okolicznościami niniejszej sprawy, iż motywy zaskarżonej decyzji nie są dostatecznem rozprawieniem się z zarzutami odwołania. W szczególności też ocena zaręczenia w miejsce przysięgi, złożonego przez notarjusza, a więc przez osobę publicznego zaufania, jako dowodu „niedostatecznego" nie może żadną miarą być uznana za wystarczające rozprawienie się z tym dowodem. Fakt, że skarżący był nadal hipotecznym właścicielem folwarku Nowie, nie jest sam przez się oczywiście pełnym dowodem na to, iż folwark ten był nadal źródłem dochodu skarżącego, i wobec wyjaśnień, dotyczących przyczyn braku przewłaszczenia tego folwarku na rzecz nowonabywców, powołanie się na ten tylko fakt nie jest ich dostatecznem odparciem.

W tym stanie rzeczy, dla braku należytego rozprawienia się w zaskarżonej decyzji z zarzutami odwołania i przedłożonemi dowodami w kwestji obowiązku podatkowego, uznał NTA, zgodnie z wnioskami skargi, postępowanie w niniejszej sprawie za wadliwe i uchylił zaskarżone orzeczenie. . . .

Wola stron nieobjawiona w czynności prawnej, bo odmienna od dobranej formuły prawa prywatnego, stwarza pozorność aktu prywatnego. Poszukiwanie prawdy materjalnej, w celu ujawnienia przedmiotu podatku dochodowego, już dawno przed wejściem w życie Ordynacji Podatkowej było nakazem należycie tłumaczonej ustawy, opartym na orzecznictwie NTA i SN. Istotny stan faktyczny jest wszakże wtedy wyłącznie miarodajny, jeżeli prawo formalne, szczególne nie stwarza innej podstawy prawnej ze stanem tym niezgodnej, lecz ze względu czy to na interes publiczny czy na ochronę praw osób trzecich koniecznej. Tem się tłumaczą w prawie handlowem skutki prawne np. wpisów do rejestru handlowego prokury, podwyżki kapitału zakładowego (p. tezę NTA z 17 października 1934 l. rej. 831/31 i glosę Br. Hełczyńskiego OPA 984/35), przeniesienia własności przedsiębiorstw handlowych, nazwy firmy i t. p., albo też zaniechania ich wykreślenia. Podobnie rzecz się ma w prawie o patentach, znakach towarowych i wzorach, gdzie miarodajny jest dla własności przywileju fakt i termin zgłoszenia, nieinaczej wreszcie z t. zw. prawdą hipoteczną (dobrą wiarą), związaną z wpisem do ksiąg wieczystych. Porządek społeczny i pewność obrotu gospodarczego wymaga, aby o fakcie i jego skutkach prawnych decydowała treść wpisu, choćby ona była odmienna od istotnej woli stron i służyła tylko dla stworzenia pozoru. Uzgodnienie prawdy z formą zewnętrzną możliwe jest tylko albo za wolą obydwóch kontrahentów, albo też sposobem przymusu, t. j. znowu drogą prawa (wyrok, postanowienie sądowe, nakaz uprawnionej władzy administracyjnej). Słowem, prawo formalne utrwala fikcję faktycznie dopóty, aż nie nastąpi uzgodnienie jej z formą zewnętrzną — wszakże tylko wtedy, kiedy chodzi o względy pewności obrotu i prawa osób trzecich. Sprzedaż nieruchomości hipotecznie nie przeprowadzona, nie zmieniając w księdze wieczystej stanu, t. j. prawa własno-

ści — nie może ograniczać praw wierzyciela sprzedawcy w poszukiwaniu jego wierzytelności na sprzedanym majątku. Wyłączenie tego przedmiotu z masy egzekucyjnej jest niedopuszczalne, bo w obronie wierzyciela stoi nakazane prawem zaufanie i wiara w prawdę hipoteczną, nieobaloną takim aktem prawnym, który zmianę treści hipoteki dopuszcza albo nakazuje. Dlatego nie można apriorycznie przyjąć, że wszelka bezwzględnie formuła prawa prywatnego, skoro nie pokrywa się z istotą rzeczy, powinna się usunąć, aby można się było dostać do prawdy materjalnej w interesie sprawiedliwości wymiaru podatku dochodowego. Prawo prywatne materjalne, a zwłaszcza formalne, posiada również cechy prawa publicznego — należy zatem formuły jego respektować wszędzie, gdzie naruszanie ich jest temże właśnie prawem niedozwolone. Czy chodzi o interes Skarbu, czy też o obronę przed niesłusznem pociąganiem podatnika do obowiązku podatkowego — zmiana stanu faktycznego, utrwalonego prawem formalnem, nie powinna nastąpić przez akt samodzielny władzy, lecz tylko przez tytuł prawny uzasadniający zmianę formuły, zmianę, usuwającą pozorność.

W konkretnym wypadku rozbieżność zdania władzy wymiarowej i podatnika co do kwestji, czy umowa dzierżawy na lat 10 z płatnością czynszu zgóry w ekwiwalencie wartości przedmiotu dzierżawy była faktycznie aktem sprzedaży, nie nakłada na tę władzę ciężaru dociekania prawdy przez badanie środków dowodowych. Ciężar to byłby za wielki, bo wkraczający w kompetencję rzeczową sądów powszechnych, a przytem zbyteczny, bo decyduje o stanie rzeczy wpis hipoteczny, a nie — bądź co bądź anormalne — stwierdzenie przez notarjusza w miejsce przysięgi istotnego stanu rzeczy. Dopóki prawo własności nie zostało w księdze wieczystej odnośnego urzędu hipotecznego wykreślone i figuruje na rzecz wydzierżawiającego, a umowa dzierżawy nie została unieważniona — trudno domagać się od władzy wymiarowej, aby przeszła nad tem do porządku i uznała, że dzierżawca był nabywcą, a wydzierżawiający sprzedawcą przedmiotu dzierżawy, że czynsz nie jest czynszem, lecz ceną kupna, że suma czynszu odpowiada wartości przedmiotu wydzierżawionego i t. p. Wszystko to udowodnić musiałby podatnik władzy podatkowej jako stronie trzeciej tylko przez uzgodnienie formy z prawdziwym stanem rzeczy, zatem przez samodzielne i dobrowolne usunięcie pozorności; do tego czasu decyduje wyłącznie tylko forma. Z tej przyczyny nałożenie na władzę, ustalającą podstawy wymiaru, obowiązku analizowania zawiłej kwestji prawnej i faktycznej, pomimo że sprawę własności wyjaśnia karta posiadania w księdze wieczystej, — trudno uważać za uzasadnione.

Rudolf Langrod

1047.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

„Przemysłowe" mleczarstwo, ogrodownictwo, sadownictwo i rybołóstwo.

Zastosowanie lit. b p. 1 art. 2 ustawy o podatku przemysłowym nie wymaga przerabiania płodów jako nieodzownej cechy dla uznania danych przedsiębiorstw za przemysłowe.

Postanowienie Izby Karnej SN, w składzie 7 sędziów, z 3 listopada 1934 1 K. 532/34.

...Przez przemysł w potocznem znaczeniu słowa należy rozumieć całokształt czynności, zmierzających do przetwarzania surowców i wytwarzania z nich różnych przedmiotów obiegowych. Działem tedy przemysłu spożywczego, ściśle związanego z rolnictwem, będą cukrownie, gorzelnie, krochmalnie, fabryki konserw i win, browary, młynarstwo i t. p. Inaczej jednak ujmuje pojęcie przemysłu prawo przemysłowe (468/27 Dz. Ust.), w którego myśl uważa się za przemysł wszelkie zatrudnienie zarobkowe lub przedsiębiorstwo, wykonywane samoistnie i zawodowo, bez względu na to, czy jest ono wytwarzające, przetwarzające, handlowe lub usługowe (art. 1). Gdy jednak powołane prawo nie uważa rolnictwa, ogrodnictwa, sadownictwa i leśnictwa za przemysł (p. 1 art. 2), to ustawa o podatku przemysłowym (110/32 Dz. Ust.), powtarzając w p. 1 art. 2, iż podatkowi przemysłowemu nie podlegają gospodarstwa rolne i leśne oraz związane z niemi: hodowla inwentarza, mleczarstwo, sadownictwo, ogrodownictwo, pszczelarstwo i gospodarstwo rybne, stanowi jednak w art. 2 lit. b p. 1, iż opłacają podatek przemysłowy: przemysłowe mleczarstwo, ogrodownictwo, sadownictwo i rybołówstwo, prowadzone zawodowo jako wyłączny lub przeważający rodzaj gospodarstwa. Z zestawienia ostatnich dwóch przepisów wynika, iż różnica między niemi polega nie na tem, czy wyłuszczone w nich dodatkowe źródła dochodu powstały z prowadzenia gospodarstwa rolnego (bo lit. b przewiduje także „przeważający“ rodzaj gospodarstwa) i nie na tem, iż w lit. b umieszczono przymiotnik „przemysłowe“ (bo i związane z gospodarstwem rolnem przedsiębiorstwa dodatkowe są zwykle również zawodowo prowadzone i obliczone na zysk), ale na tem, iż lit. b wymaga, by mleczarstwo, ogrodownictwo, sadownictwo i rybołóstwo stanowiły wyłączny lub przeważający rodzaj gospodarstwa, i ta właśnie cecha stwierdza, co przez przymiotnik „przemysłowe“ ustawa rozumie w lit. b p. 1 art. 2, gdyby bowiem miała na myśli również i przetwarzanie produktów, to wskazałaby na to wyraźnie, jak to uczyniła w lit. a p. 1 tegoż artykułu. Słuszne jest zatem stanowisko rozporządzenia wykonawczego do powołanej ustawy (406/32 Dz. Ust.), którego § 4 dosłownie powtarza treść lit. b, ale już bez użycia przymiotnika „przemysłowe“. W myśl takiej wykładni podpadnie pod lit. b zarówno osoba, która właściwie rolnikiem nie jest, gdy prowadzi mleczarstwo, ogrodownictwo, sadownictwo i rybołóstwo, nie związane z rolnictwem, chociażby nie posiadając zakładów przetwórczych (por.

orzeczenie NTA z 2 grudnia 1931 w sprawie 6512/29 [1]), jak i rolnik, prowadzący rzeczone przedsiębiorstwa zawodowo i zarobkowo jako przeważający rodzaj gospodarstwa bez względu na to, czy sam płody gospodarstwa przetwarza.

1048.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Podwójne opodatkowanie obrotu.

Faktu powtórnego opodatkowania obrotu z tranzakcyj określonego rodzaju nie usuwa okoliczność, że druga władza przy ustalaniu obrotu innego zakładu tego samego przedsiębiorstwa włączyła do podstaw wymiaru tylko różnicę między sumą, przez siebie ustaloną, a sumą, przyjętą przez pierwszą władzę w odniesieniu do tych samych tranzakcyj. (Teza).

Wyrok NTA z 5 lutego 1935 l. rej. 4515/33 w sprawie Władysława Nowaka przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

Władysław Nowak, jako właściciel przedsiębiorstwa Młyn walcowy w Wolsztynie pod firmą Bracia Nowak, zarzuca w skardze kasacyjnej na orzeczenie Komisji Odwoławczej z 1 lutego 1933 ... obrazę prawa materjalnego z powodu podwójnego opodatkowania tego samego obrotu z wymiany zboża na mąkę zarówno w przedsiębior-

---

[1]) Motywy pow. wyroku NTA (sprawa firmy: Zakłady ogrodnicze „C. Ulrich“ Sp. Akc. w Warszawie) brzmią: „...Z przepisu art. 2 p. 1 wynika jasno, że ogrodownictwo i sadownictwo są zwolnione od opłacania podatku przemysłowego tylko w tym wypadku, jeśli są związane z gospodarstwem rolnem i leśnem, inaczej mówiąc, wszelkie sadownictwo i ogrodownictwo, które nie jest związane z gospodarstwem rolnem i leśnem, musi podlegać obowiązkowi opłaty podatku przemysłowego. Ponieważ w danym wypadku niema sporu, iż płatnik prowadzi ogrodownictwo, nie prowadząc jednocześnie gospodarstwa rolnego ani leśnego, ogrodownictwo to podlega obowiązkowi opłaty podatku przemysłowego i z tego jednego powodu decyzja władzy pozwanej, nakładająca podatek przemysłowy od produkcji drzewek za lata 1926 i 1927, jest zgodna z ustawą, a w szczególności z art. 1 i 2. W tym stanie rzeczy zbędne jest zajmowanie się kwestją, podnoszoną przez skarżącą Spółkę, czy to jest ogrodownictwo przemysłowe, czy też nieprzemysłowe, ta bowiem kwestja może odgrywać rolę w stosunku do obowiązku podatkowego tylko w tym wypadku, gdyby Spółka prowadziła gospodarstwo rolne lub leśne....“

stwie „centralnem" w Wolsztynie, jako też w oddziale handlowym w Grodzisku; naruszenie zasad postępowania wskutek pominięcia pisma z daty 24 czerwca 1930 jako spóźnionego, mimo że wyjaśniało ono stan faktyczny co do podwójnego opodatkowania....

NTA uznał zarzut za uzasadniony. Według wyjaśnienia Urzędu Skarbowego w Wolsztynie z daty 2 grudnia 1930, ustaliła właściwa władza wymiarowa do opodatkowania na r. 1929 obrót podatkowy firmy Bracia Nowak, Młyn walcowy w Wolsztynie na podstawie ksiąg handlowych na sumę zł 300.163, doliczywszy szacunkowo zł 45.000 obrotu z tytułu zamiany zboża na mąkę, przyczem Urząd ten dodał, że „wobec tego ustalona suma obrotu za r. 1929 obejmowałaby również i obroty filji w Grodzisku". Jeżeli zatem Komisja Szacunkowa na powiat grodziski do podatku przemysłowego od zakładu handlowego tej samej firmy w Grodzisku za r. 1929 ustaliła również obrót z tranzakcyj zamiany zboża na mąkę, to zaszedł wypadek powtórnego opodatkowania obrotu z tych samych operacyj handlowych. Nie usuwa tego faktu ta okoliczność, że władza orzekająca w II instancji od obrotu, ustalonego z tych tranzakcyj na zł 162.448, potrąciła owe zł 45.000, włączone już do podstawy wymiaru podatku dla zakładu głównego (centrali), i jedynie różnicę, t. j. zł 117.448 pozostawiła w łącznym obrocie zł 130.368, jako część obrotu przypadającą na wymienione tranzakcje wymienne. Istota bowiem podwójnego opodatkowania obrotu podatkowego jest natury jakościowej, a nietylko ilościowej. Według art. 4 ustawy podstawę opodatkowania stanowi „obrót osiągnięty przez przedsiębiorstwo" w każdym roku podatkowym. Podstawa podatkowa zatem każdego oddzielnego przedsiębiorstwa jest jedna jednolita i nie można jej rozczłonkować na poszczególne składniki samodzielne. Jeżeli przeto jedna władza podatkowa, dla jednego zakładu (lub przedsiębiorstwa) terytorjalnie właściwa, do ustalonej przez siebie za pewien rok podstawy wymiarowej tego zakładu (lub przedsiębiorstwa) włączyła jako składnik obrót określonego rodzaju, czyli z tranzakcyj rodzajowo określonych, to nie może inna władza podatkowa ten sam obrót rodzajowy włączyć do podstaw wymiarowych innego zakładu, chociażby nawet tylko częściowo, jak to właśnie uczyniła Komisja Szacunkowa w Grodzisku względnie Komisja Odwoławcza w odniesieniu do podstawy wymiaru podatku od obrotu dla filjalnego zakładu skarżącej firmy w Grodzisku, która od sumy, przewyższającej sumę ustaloną przez Komisję Szacunkową w Wolsztynie, odliczyła tęże sumę w celu uniknięcia rachunkowego podwójnego obciążenia podatkowego i tylko różnicę w kwocie zł 117.448 włączyła do podstawy wymiarowej tego zakładu filjalnego za r. 1929.

W konkretnym wypadku ta metoda ma dla praw podatnika tem istotniejsze znaczenie, że wymiar podatku przemysłowego od obrotu dla centrali w Wolsztynie urósł w moc prawną. Pozatem takie ustosunkowanie się do zagadnienia podwójnego opodatkowania obrotu, jakiego broni władza pozwana, mogłoby zupełnie unicestwić rygory, przewidziane w art. 84 ust. 1 ustawy dla prostowania wymiarów prawomocnych. Tą drogą, przez władzę stosowaną, byłoby w pewnych wypadkach, podobnych do niniejszego, możliwe, nawet bez ujawnienia nowych konkretnych okoliczności, sprostować prawomocny wymiar podatku na niekorzyść podatnika przez proste doliczenie w trybie wymiaru podatku dla innego zakładu tegoż podatnika do podstawy wymiarowej właśnie różnicy w obrocie, o którą — zdaniem władzy — ten prawomocny wymiar podatku okazał się za niski.

Również przemawia przeciw tezie, przez władzę pozwaną bronionej, nietylko wzgląd prawny z punktu widzenia praw podatnika, ale także wzgląd prawny, wynikający z art. 119 ustawy i na nim opartych przepisów, określających uprawnienia podatkowe związków prawa publicznego. . . .

1049.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednik handlowy — wymóg prowadzenia zajęcia w kraju.

Osobiste zajęcie przemysłowe w postaci pośrednictwa handlowego ulega opodatkowaniu tylko w przypadku prowadzenia tego „osobistego" zajęcia w Polsce. Osoba, zawodowo i zarobkowo uprawiająca przemysł pośrednika handlowego, nie może prowadzić tego zajęcia, mieszkając zagranicą.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 21 listopada 1934 1 K. 771/34.

. . . Urząd Skarbowy oskarżał C. o prowadzenie bez świadectwa przemysłowego przedsiębiorstwa skupu zawodowego — szczeciny. Sąd Okręgowy uznał, że C. prowadził „skup w innym charakterze i w inny sposób", mianowicie w drodze pośrednictwa handlowego na rzecz firm zagranicznych, czyli że C. faktycznie w r. 1929—1930 szczeciny skupywał i eksportował zagranicę, ale czynił to nie na własny, lecz na cudzy rachunek. Ustalenie to przedewszystkiem nie zgadza się z innem ustaleniem Sądu Okręgowego, a mianowicie,

że C. w latach 1929 i 1930 przebywał zagranicą, a więc nie mógł w tymże czasie prowadzić skupu zawodowego w Polsce. Powtóre, skupowanie towarów z polecenia innej osoby i na jej rachunek samo przez się nie stanowi pośrednictwa handlowego i może być dokonywane przez funkcjonarjusza tej osoby. Fakt ujawnienia w mieszkaniu oskarżonego w M. próbek szczeciny, korespondencji handlowej i maszyny do pisania może wskazywać na prowadzenie przez kogoś biura handlowego, lecz nie stanowi dowodu przeciw oskarżonemu, który w tym czasie mieszkał w Londynie. Zresztą rzeczony fakt znalazł oświetlenie w zeznaniu świadka S., które sąd przeinaczył, świadek ten bowiem nie twierdził, że „wyżej powołane próbki“ były wysyłane do firmy angielskiej, w której pracował oskarżony. Wreszcie osobiste zajęcie przemysłowe w postaci pośrednictwa handlowego ulega opodatkowaniu tylko w przypadku prowadzenia tego „osobistego“ zajęcia przemysłowego w Polsce, to znaczy, że osobnik, zawodowo i zarobkowo uprawiający przemysł pośrednika handlowego, nie może prowadzić tego zajęcia, mieszkając zagranicą. W tych okolicznościach należy uznać, że Sąd Okręgowy nie ustalił w czynie oskarżonego cech przestępstwa z art. 98 i cz. III D. taryfy, a przeto wyrok skazujący należy uchylić.

1050.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Budynki w gminach wiejskich — „o charakterze dochodowym“.

Okoliczność, że mieszkania w budynku, położonym w gminie wiejskiej, są użytkowane bezpłatnie, nie wyklucza uznania tego budynku za dochodowy w rozumieniu § 1 lit. B. rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 6 marca 1933 l. rej. 8899/32 w sprawie Józefiny Smoły w Rzędzinie przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości na r. 1930.

. . . Podatniczka wniosła skargę do NTA, w której zarzuca, iż opodatkowany dom (składający się z 2 ubikacyj i posiadający ogródek warzywny) opodatkowaniu nie podlega, gdyż nie ma on charakteru domu dochodowego, lecz — jako zajmowany przez skarżącą

oraz bezpłatnie przez jej najbliższą rodzinę — służy wyłącznie do jej własnego użytku....

Kwestją sporną w sprawie jest pojęcie charakteru „dochodowego" budynku mieszkalnego, jako warunku opodatkowania nieruchomości w gminach wiejskich, według § 1 lit. B. rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust., który stanowi, że podatek państwowy od nieruchomości w gminach wiejskich pobiera się od budynków o charakterze dochodowym lub zarobkowym, a nie związanych z produkcją rolną i t. d.

Otóż, jak to słusznie podnosi w swojej odpowiedzi władza pozwana, charakter dochodowy domu mieszkalnego, w rozumieniu ustawodawstwa podatkowego, nie łączy się niezbędnie z przynoszeniem przez dom dochodu pod postacią czynszu najemnego; o ile chodzi specjalnie o odnośne pojęcie rozporządzenia z 17 czerwca 1924, to autentyczną interpretację jego zawiera załącznik do wspomnianego rozporządzenia (wzór Nr. 2), który zresztą, jako powołany w § 22 rozporządzenia i ogłoszony łącznie z niem w Dzienniku Ustaw, stanowi integralną część samego rozporządzenia. Mianowicie p. 3 wymienionego wzoru Nr. 2 stwierdza, że ustawodawca z pod pojęcia domów mieszkalnych o charakterze dochodowym nie wyłączył domów nie wynajętych za czynszem, jeżeli są one przeznaczone na mieszkanie dla osób, nie trudniących się zawodowo rolnictwem; bowiem, jak wynika z wyraźnego tekstu wyżej powołanego p. 3, takie domy mają być traktowane jako podlegające podatkowi od nieruchomości.

Gdy z drugiej strony w konkretnym wypadku ani z akt sprawy nie wynika, ani nie jest nawet zarzucane w skardze, aby co do mieszkańców przedmiotowego domu zachodził warunek zawodowego trudnienia się rolnictwem, który w myśl wyżej powołanego p. 3 pozbawiałby dom charakteru domu dochodowego względnie domu, podlegającego podatkowi według postanowień § 1 lit. B. rozporządzenia z 17 czerwca 1924 — to NTA, rozpoznając sprawę w granicach skargi, uznał roszczenia skarżącej za nieuzasadnione i z tego powodu skargę oddalił.

1051.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Ustalanie obiegowej wartości nieruchomości.

W przypadku oparcia wymiaru na § 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust. władza jest obo-

wiązana wskazać, w jaki sposób została określona wartość obiegowa nieruchomości.

Wyrok NTA z 23 lutego 1935 l. rej. 2879/32 w sprawie Icka Berlinera i innych w Częstochowie przeciw Izbie Skarbowej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1931.

... Uzasadniony jest pogląd skargi, iż nawet w wypadku oparcia wymiaru na § 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust. władza jest obowiązana wskazać, w jaki sposób została określona wartość obiegowa nieruchomości, według której to wartości została ustalona podstawa wymiaru, a w szczególności do jakiego roku odnoszą się dane, na których ustalenie wartości zostało oparte. Skoro bowiem pow. rozporządzenie w § 6 przepisuje sposoby i zasady ustalenia takiej wartości czynszowej, jaka została przez władzę przyjęta za podstawę wymiaru, to niewątpliwie władza w tej materji jest związana konkretnemi warunkami prawnemi, wobec czego niewyjaśnienie, czy i jak warunki te zostały przez nią przy wymiarze uwzględnione, stanowiłoby brak w uzasadnieniu odnośnego orzeczenia. . . .

1052.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa najmu, zawarta na czas określony z prawem przedłużenia.

Do umowy najmu, zawartej na czas oznaczony kalendarzowo, lecz przedłużającej się automatycznie z roku na rok aż do wypowiedzenia na miesiąc przed upływem danego roku, ma zastosowanie art. 10 lit. e) oraz ust. 2 u. o. s. [1]).

Wyrok NTA z 24 września 1934 l. rej. 3282/31 w sprawie Juljusza Marschalla w Gdyni przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Skarżącemu wymierzono na zasadzie art. 10 p. e), 15, 20, 42 i 88 u. o. s. opłaty stemplowe wraz z podwyżką od umów najmu, za-

[1]) Por. OPA 677/34.

wartych na czas określony z prawem dalszego przedłużenia. Odwołania, wniesionego od wymiarów, Izba Skarbowa w Grudziądzu orzeczeniem z 17 marca 1931 nie uwzględniła....

Skarga, wniesiona do NTA, zarzuca..., że opłata od umowy z S. winna wynosić 48 zł, a od dalszych trzech umów po 36 zł, wychodząc z założenia, że odnośne umowy o najem winny być przy określeniu opłat stemplowych traktowane jako zawarte na czas ściśle oznaczony (rok, dwa lata).

Zapatrywaniu temu strony skarżącej nie można przyznać trafności. Umowy powyższe według ich § 8 przedłużają się automatycznie z roku na rok i przedłużenie takie ustaje tylko w razie wypowiedzenia ich na miesiąc przed upływem danego roku. Powyższe postanowienie umowne co do możności wypowiedzenia kontraktu ze skutkiem, zapobiegającym automatycznemu jego przedłużeniu, ma znaczenie warunku rozwiązującego, będącego jednak bez istotnego znaczenia przy wymiarze opłaty stemplowej (art. 49 ust. 2 u. o. s.). Umowy, o których mowa, nie mogą być tedy uznane, jak tego domaga się skarga, za zawarte na czas ściśle określony. Omawiany zarzut skargi jest zatem bezzasadny.

1053.

OPŁATY STEMPLOWE.

Opłata od umowy, zawartej z urzędem państwowym. Wymiar urzędowy.

Wymogiem uznania uiszczenia opłaty od umowy, zawartej z urzędem państwowym, za dokonane na zasadzie wymiaru urzędowego, jest stwierdzenie uiszczenia, zaopatrzone datą i podpisem tego urzędu na egzemplarzu umowy, wydanym stronie (art. 32 ust. 2 u. o. s. i § 93 lit. h rozp. wykon. [1]). (Teza).

Wyrok NTA z 18 marca 1935 l. rej. 6460/32 w sprawie firmy „Zellstoff-fabrik Waldhof-Tilsit" w Tylży przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie opłaty stemplowej.

---

[1]) Odpowiednikiem tego przepisu jest obecnie § 95 lit. h) rozp. wykon. z 10 października 1932 poz. 842 Dz. Ust.

Od umowy z daty Siedlce 3 października 1929, zawartej między dyrektorem Lasów Państwowych w Siedlcach, działającym w imieniu Skarbu Państwa, a Mendlem Lewinem, działającym w imieniu firmy „Zellstofffabrik Waldhof-Tilsit“ w Tylży, na mocy której wspomniana firma nabyła od Skarbu Państwa 100.000 m³ papierówki, wpłacił w dniu 3 października 1929 pełnomocnik firmy w Kasie Skarbowej w Siedlcach na podstawie deklaracji z tejże daty tytułem opłaty stemplowej kwotę 30.965 zł. Według odpisu umowy, wręczonego firmie, zamieszczona została w kontrakcie po podpisach stron uwaga następującej treści: „Opłatę stemplową wymierzono w kwocie zł 28.150 (dwadzieścia osiem tysięcy sto pięćdziesiąt złotych), a mianowicie od zł 2.815.000 1% (art. 66 u. o. s.) wymierzony stempel, wraz z 10% nadzwyczajnego dodatku nabywca zapłacił do Kasy Skarbowej w Siedlcach w dniu 3 października 1929 według kwitu Nr. 811.308 poz. dz. 7772“.

W dniu 11 stycznia 1930 wpłynęło do Urzędu Skarbowego w Siedlcach podanie skarżącej o zwrot kwoty 24.772 zł, uzasadnione tem, że od wymienionej wyżej umowy należało obliczyć opłatę według 0.2% stawki na zasadzie art. 67 p. 1 u. o. s., nie zaś według 1% stawki, albowiem obie strony podlegają obowiązkowi opłacania podatku przemysłowego, o ile bowiem chodzi o Dyrekcję Lasów Państwowych, to posiada ona poza obrębem swego gospodarstwa leśnego place i składy, uzasadniające jej obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego.

Izba Skarbowa w Lublinie, uznawszy powyższe podanie firmy za odwołanie, załatwiła je orzeczeniem z 3 czerwca 1932 odmownie, jako wniesione po upływie ustawowego terminu, przyczem zaznaczyła w motywach, że zawiadomienie firmy o wymiarze opłaty przez Dyrekcję Lasów Państwowych nastąpiło dnia 3 października 1929 przez wręczenie jej odpisu kontraktu, zaopatrzonego w zaświadczenie o wymiarze, i w tymże dniu nastąpiło uiszczenie wymierzonej opłaty, wobec tego w myśl art. 46 i 47 u. o. s. należało wnieść od dokonanego wymiaru odwołanie w terminie jednomiesięcznym.

W skardze na powyższe orzeczenie Izby Skarbowej skarżąca zarzuca, że w danym wypadku wymiar urzędowy nie miał miejsca, że więc ma tu zastosowanie przepis art. 45 u. o. s., i wnosi o uchylenie zaskarżonej decyzji.

NTA rozważył, co następuje:

Spór w niniejszej sprawie sprowadza się do kwestji, czy uiszczenie opłaty stemplowej od umowy z 3 października 1929 nastąpiło

w trybie, przewidzianym w art. 24 lit. a) u. o. s., czy też na zasadzie urzędowego wymiaru, dokonanego zgodnie z przepisem art. 32 u. o. s.

Ten ostatni artykuł w ust. 1 głosi, że od pisma, stwierdzającego umowę, zawartą przez urząd państwowy bez udziału notarjusza lub sądu, wymierza opłatę tenże urząd. W dalszym ciągu tenże artykuł zawiera postanowienie, że w razie uiszczenia opłaty gotówką urząd zatrzymuje kwit kasowy i stwierdza uiszczenie na egzemplarzu umowy, wydanym współkontrahentowi. Rozporządzenie wykonawcze do u. o. s. z 20 listopada 1926 poz. 713 Dz. Ust. w § 93 lit. h) postanawia, że termin jednego miesiąca, w ciągu którego można wnieść odwołanie, liczy się w razie wymierzenia przez urząd państwowy opłaty od umowy przez ten urząd zawartej — od daty zaświadczenia o uiszczeniu. Z tego przepisu rozporządzenia wykonawczego wynika, że istotnym wymogiem stwierdzenia, o którem mowa w ust. 2 art. 32 u. o. s., jest, by ono zawierało datę. Oczywiście, że każde zaświadczenie władzy lub urzędu winno być zaopatrzone w podpis tej władzy lub urzędu, od którego pochodzi. Wydana w tym względzie przez Ministra Skarbu instrukcja (Monitor Polski Nr. 287/28) przepisuje w § 7 bliżej, jakim wymogom taki podpis winien odpowiadać. Otóż zamieszczona w danym wypadku na akcie uwaga nie czyni zadość omawianym wyżej warunkom, skoro nie zawiera ani daty, ani też podpisu urzędu, nie może zatem być uznana za zaświadczenie, o którem mówi przytoczony wyżej przepis rozporządzenia wykonawczego. Jeśli tedy w konkretnym wypadku Dyrekcja Lasów Państwowych dokonała nawet obliczenia opłaty i podała wysokość przypadającej opłaty ustnie do wiadomości strony z poleceniem uskutecznienia wpłaty w kasie skarbowej, to takie obliczenie nie może być jeszcze uznane za wymiar urzędowy, skoro nie nadano mu cech wymiaru urzędowego, przewidzianych w art. 32 ust. 2 u. o. s. w związku z przepisem § 93 lit. h) rozp. wykon. i skoro skarżąca uiściła opłatę w trybie, przewidzianym w § 38 rozp. wykon.

W tym stanie rzeczy pozwana władza nie miała podstawy do uznania podania skarżącej, wniesionego do urzędu skarbowego 11 stycznia 1930, za odwołanie od urzędowego wymiaru, skoro takiego wymiaru w spornym wypadku nie było, lecz winna je była rozpatrzeć jako wniosek, przedstawiony w myśl art. 45 u. o. s.

Wobec powyższego NTA uznał postępowanie za dotknięte istotną wadliwością i z tego powodu uchylił zaskarżoną decyzję na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust., uznając rozpatrywanie dalszego zarzutu skargi w tym stanie sprawy za przedwczesne.

1054.

OPŁATY STEMPLOWE.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Przeniesienie własności budynku niewykończonego; pojęcie budynku niewykończonego.

Pod pojęcie niewykończonego budynku z art. 54 p. 6 u. o. s. nie podpada stan prac około wzniesienia przyszłej budowli, które jeszcze nie wyszły poza czynności jedynie przygotowawcze. (Teza).

Wyrok NTA z 22 listopada 1934 l. rej. 275/32 w sprawie inż. Stanisława Wołodkowicza w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Według art. 54 p. 6 u. o. s. [1]) wolne są od opłaty stemplowej pisma, tyczące się przeniesienia własności budynku niewykończonego, sporządzone w ciągu lat 8 od dnia rozpoczęcia budowy.

Według zaś tegoż art. 54 ust. ost. osoba, powołująca się na uwolnienie od opłaty, przewidziane w p. 6 tego artykułu, ma udowodnić warunki zwolnienia. Wreszcie według § 102 rozp. wykon. [2]) warunki zwolnienia, przewidzianego w p. 6 art. 54, mają być udowodnione zaświadczeniem właściwej władzy, sprawującej nadzór nad budownictwem. Skoro pismo, o którem mowa w wspomnianym wyżej art. 54 p. 6, ma tyczyć się przeniesienia własności b u d y n k u niewykończonego, to już samo brzmienie tego artykułu nie pozostawia wątpliwości, iż w chwili sporządzenia owego pisma musi istnieć na gruncie co najmniej rozpoczęta sama budowla, tak, iż o niewykończonym budynku dopóty nie będzie mogło być mowy, dopóki praca około wzniesienia budowli nie wyjdzie poza czynności jedynie przygotowawcze, jak: gromadzenie materjału, niwelacja, wykopy i t. p. Oczywiście kwestja ta jest w swej istocie zagadnieniem natury technicznej, związanem z indywidualnemi okolicznościami, których stwierdzenie z natury rzeczy oraz z mocy § 102 rozp. wykon. należy do właściwej władzy, sprawującej nadzór nad budownictwem. Władza ta ma zaświadczyć stan budowli dla celów zwolnienia przeniesienia własności tejże od opłaty, do władzy wymiarowej natomiast należy

---

[1]) Odpowiednikiem art. 54 p. 6 u. o. s. jest obecnie art. 9 ust. 1 p. a) ustawy z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust.

[2]) Odpowiednikiem § 102 rozp. wykon. jest obecnie § 14 rozp. wykon z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust.

oparcie konkluzyj prawnych na tem zaświadczeniu, a w szczególności ocena, czy zaświadczone w niem okoliczności faktyczne uzasadniają powzięcie decyzji o zwolnieniu.

W rozpatrywanym wypadku strona skarżąca powołuje się dla udowodnienia faktów, uzasadniających prawo do korzystania ze zwolnienia z art. 54 p. 6 ustawy, na zaświadczenie Magistratu m. st. Warszawy z 11 października 1927. Atoli zaświadczenie to, mające według zamiaru strony służyć za dowód, iż w chwili sporządzenia aktu istniał budynek niewykończony, wykazuje stan faktyczny właśnie wręcz odmienny od owego, który strona zamierzała udowodnić. Stwierdza ono bowiem, iż po zbadaniu na miejscu okazało się, że inż. Wołodkowicz rzeczywiście przystąpił do budowy powyższego domu, przyczem stwierdzono na miejscu stan robót: 1) wykonano wykopów około 5 m^3, 2) nagromadzono cegły około 20.000 sztuk, 3) drzewa, budulcu około 2 wagonów. Jeśli więc pozwana władza, oceniając na podstawie zaświadczenia, o którem mowa wyżej, czy zachodzą warunki zwolnienia od opłaty stemplowej z art. 54 p. 6 ustawy, uznała, że zaświadczeniem tem nie udowodniono, iż pismo quaestionis tyczy się przeniesienia własności budynku niewykończonego, to NTA (nie wchodząc nawet w rozpatrywanie kwestji, czy zaświadczenie pochodzi od właściwego organu Magistratu), nie dopatrzył się w tem sprzeczności z treścią zaświadczenia.

Na rozprawie zastępcy strony skarżącej powoływali się na fakt stwierdzenia przez właściwy organ policji budowlanej, że budowa została rozpoczęta przed datą kontraktu quaestionis. Fakt ten atoli nie może mieć istotnego znaczenia dla sprawy, a to wobec podanej wyżej wykładni art. 54 p. 6 ustawy.

Zarzut skargi, iż pozwana władza pogwałciła przepisy art. 2 i 4 ustawy z 22 września 1922 poz. 786 Dz. Ust., należało uznać za bezzasadny, skoro postanowienia tej ustawy, na które się skarga powołuje, uległy uchyleniu z mocy przepisu art. 171 ust. ost. u. o. s. z dniem wejścia w życie tej ostatniej ustawy. . . .

1055.

OPŁATY STEMPLOWE.

Przelew wierzytelności — niezawiadomienie dłużnika; przelew wierzytelności jeszcze nieistniejącej; zastrzeżenie prawa odstąpienia od umowy.

1. Do zaistnienia umowy przelewu (cesji) w rozumieniu art. 66 p. 1 u. o. s. nie jest wymagane zawiadomienie dłużnika.

2. Przedmiotem umowy przelewu może być ze stanowiska u. o. s. wierzytelność jeszcze nieistniejąca i wtedy uważa się umowę za zawartą pod warunkiem zawieszającym, polegającym na powstaniu wierzytelności.

3. Zastrzeżone w umowie prawo odstąpienia za zapłatą kary wadjalnej nie ma znaczenia przy jej kwalifikacji dla wymiaru opłaty stemplowej.

Wyrok NTA z 12 września 1934 l. rej. 4322/30 i 8498/30 w sprawie Stanisława Wilkena i innych przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłat stemplowych.

...Orzeczenie uznało, że umowa, której wymiar dotyczył, zawiera przelew wierzytelności i podlega opłacie, jako umowa w przedmiocie cesji praw, według art. 66 u. o. s.

Skarga zarzuca w swej pierwszej części, iż wspomniana umowa nie jest cesją praw, ponieważ nie odpowiada wymogom ustawowym, przewidzianym w kodeksie cywilnym dla instytucji przelewu wierzytelności. Jeśli jednak skarga w ten sposób usiłuje zwalczyć trafność dokonanej przez władzę oceny spornego aktu, to NTA nie mógł uznać tych wywodów za przekonywujące. Skarga zarzuca przedewszystkiem, iż nadaniu umowie charakteru cesji stoi na przeszkodzie brak notyfikacji przelewu, należącej według zasad kod. cyw. do istoty cesji. Otóż objęta art. 66 p. 1 u. o. s. umowa przelewu (cesja) powstaje już przez objaw woli cedenta i cesjonarjusza. Notyfikacja z art. 1690 k. c., na której brak strona skarżąca się powołuje, dotyczy stosunku stron, które zawarły umowę o przelew, do osób trzecich, skoro wspomniany artykuł stanowi, iż „względem" trzecich, cesjonarjusz jest związany dopiero przez doręczenie „przelewu" dłużnikowi. Pomiędzy stronami (cesjonarjuszem i cedentem) umowa przelewu osiąga swój skutek przez samo zezwolenie; do przelewu stosują się art. 1138 i 1583, według których sprzedaż „jest zupełną między stronami" przez samo zezwolenie.

Skarga zarzuca dalej, iż w rozpatrywanym wypadku nie może być mowy o cesji tem bardziej, iż w dniu zawarcia umowy, od której wymierzono opłatę, Związek Inwalidów nie był w stosunkach umownych z Dyrekcją Państwowego Monopolu Spirytusowego, tak, iż Związek ten cedowałby w powyższej umowie prawa nieistniejące, co byłoby sprzeczne z art. 1693 k .c. Zarzut ten wiąże się z tekstem § 1 wspomnianej umowy: „Związek Inwalidów Wojennych R. P. w wypadku, gdyby zawarł z Dyrekcją Państwowego Monopolu Spirytusowego (D. P. M. S.) umowę, mocą której zobowiązałby się

dostarczyć D. P. M. S. używane butelki...“ Istota omawianego zarzutu skargi streszcza się więc w tem, iż przedmiotem ważnej umowy przelewu nie mogą być wierzytelności, w chwili sporządzenia umowy przelewu jeszcze nie istniejące. I temu zarzutowi skargi NTA nie przyznał trafności. Według bowiem art. 1130 ust. 1 (zamieszczonego w dziale o warunkach istotnych dla ważności umów) rzecz przyszła może stanowić przedmiot zobowiązania. Skutki umowy zależne są w tym wypadku od powstania rzeczy; jeśli oczekiwana rzecz wogóle nie powstanie, nie powstanie też zobowiązanie, jako pozbawione przedmiotu. Zgodnie z podaną wyżej zasadą art. 1130 k. c., mogą być ważnie zawierane umowy o przelew wierzytelności jeszcze nie istniejących. Oczywiście, iż w wypadkach, gdy wola, wyrażona przez strony, jest skierowana na zawarcie takiej właśnie umowy, nie wchodzi w zastosowanie art. 1693 k. c., jako nie dotyczący tego stanu faktycznego. Wspomniany ostatnio artykuł dotyczy wypadków, gdy cesjonarjusz nabywa wierzytelność, opierając się na założeniu, że wierzytelność ta istnieje — i reguluje na ten właśnie wypadek kwestję odpowiedzialności cedenta. W przypadku, w rodzaju rozpatrywanego, gdzie nieistnienie jeszcze cedowanej wierzytelności i niepewność jej powstania w przyszłości są widoczne już z treści umowy przelewu, nie może w grę wchodzić przepis art. 1693, dotyczący rękojmi za istnienie wierzytelności w czasie przelewu. Jak bowiem słusznie wywodzi pozwana władza w odpowiedzi na skargę, umowa cesji została zawarta pod warunkiem zawieszającym, polegającym na powstaniu wierzytelności, co jednak nie uchyla obowiązku opłaty już od chwili sporządzenia umowy. Dopiero w razie ustalenia, że warunek zawieszający napewno się nie ziści, byłyby strony na mocy art. 49 ust. 1 u. o. s. uprawnione do żądania zwrotu opłaty stemplowej.

Skarga zarzuca dalej, iż niemożliwość zakwalifikowania kwestyjnej umowy jako cesji wynika również z tych względów, że Związek Inwalidów może, w myśl § 14 umowy, każdej chwili pod rygorem kary wadjalnej umowę rozwiązać i wówczas skarżący — co nie miałoby miejsca przy cesji — nie mogą domagać się wykonania umowy w naturze, będąc jedynie uprawnieni do poszukiwania odszkodowania. Również i temu zarzutowi skargi Trybunał nie przyznał trafności. Skoro bowiem według umowy quaestionis postanowienie, zawarte w wspomnianej klauzuli § 14, ma wobec głównego zobowiązania stron jedynie charakter uboczny, to nie miało ono dla władzy skarbowej przy zakwalifikowaniu umowy istotnego znaczenia. W szczególności nie miałaby istotnego w tej mierze znaczenia kwe-

stja ważności stypulacji, zawartej w § 14, jako dotycząca tej klauzuli, nie zaś umowy przelewu, jako takiej.

Tak tedy zarzuty skargi, dotyczące nielegalności zakwalifikowania umowy quaestionis jako przelewu wierzytelności, okazały się nietrafne. Jeśli więc władza pozwana nie przychyliła się do wywodów odwołania, które zastosowanej przez władzę kwalifikacji przeciwstawiało jedynie twierdzenie, że treścią spornej umowy jest pełnomocnictwo, nie mógł się NTA dopatrzeć w tem zarzucanej obrazy prawa. . . .

Teza, ustalona wyrokiem powyższym, opartym na kodeksie cywilnym francuskim, ma zastosowanie również pod rządem kodeksu zobowiązań. Art. 170 tego kodeksu głosi: „Nabywca wstępuje w prawa wierzyciela z chwilą zawarcia umowy o przelew wierzytelności". Wprawdzie w myśl art. 306 sprzedawca obowiązany jest do rękojmi, „jeżeli się okaże, iż sprzedane przezeń prawo... nie istnieje", atoli w myśl art. 295 „przedmiotem sprzedaży mogą być także prawa, mające powstać w przyszłości".

Achilles Rosenkranz

1056.

SPRAWY EGZEKUCYJNE I ODSETKI OD ZALEGŁOŚCI W PODATKACH.

Wstrzymanie na prośbę płatnika wykonania nakazu płatniczego do czasu załatwienia odwołania — skutek.

Przychylenie się do prośby podatnika o wstrzymanie wykonania nakazu płatniczego aż do załatwienia wniesionego odwołania bez żadnych zastrzeżeń — jest równoznaczne z odroczeniem terminu płatności należności podatkowej według art. 3 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 7 marca 1935 l. rej. 8564/32 w sprawie Marji Lubomirskiej i innych przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie kar za zwłokę od zaległego państwowego podatku od placów budowlanych za lata 1928, 1929 i 1930.

Ustawa z 31 lipca 1924 została zastąpiona ustawą z 18 marca 1935 poz. 129 Dz. Ust. o pobieraniu odsetek od zaległości w podatkach państwowych i innych daninach publicznych. Istotną różnicą między temi ustawami jest zastąpienie pojęć „kar za zwłokę" i „odsetek za odroczenie" ustawy z r. 1924 nowemi pojęciami „odsetek" i „odsetek ulgowych". Odsetki pobiera się w myśl nowej ustawy od nieuiszczonych w terminie płatności danin publicznych, które ustawa nazywa zaległościami (art. 2). Odpadło więc kryterjum ustawy z r. 1924, wedle której o cha-

rakterze nieuiszczonych danin jako zaległości decydowała wina płatnika, i tem samem odsetki przestały być karą za zawinioną zwłokę, a stały się odszkodowaniem za zwłokę, jak odsetki z art. 248 kod. zobow., których płatność w myśl § 2 tego artykułu niezależna jest od dopuszczenia się winy przez dłużnika.

W miejsce odsetek za odroczenie, wprowadzonych przepisem art. 3 ustawy z r. 1924, weszły obecnie „odsetki ulgowe", pobierane w myśl art. 5 nowej ustawy od zaległości, których spłata została odroczona lub rozłożona na raty. Nowy przepis nie zawiera już wewnętrznej sprzeczności, jaka istniała między art. 1 i 3 dawnej ustawy, a polegała na tem, że art. 1 uznawał za zaległości tylko daniny nieuiszczone w terminie z winy dłużnika, art. 3 zaś nazywał zaległościami także należności odroczone, choć one z chwilą odroczenia terminu płatności traciły ten charakter, zależny od istnienia winy dłużnika, o której oczywiście wobec zgody wierzyciela na odroczenie terminu już mowy być nie mogło. Odroczenie więc lub rozłożenie na raty zaległości w rozumieniu nowej ustawy — t. j. nieuiszczonych w terminie płatności danin publicznych — daje podstawę do zwolnienia od pełnych odsetek, do zastosowania natomiast „odsetek ulgowych". Czy za takie odroczenie należy uważać — zgodnie z tezą omawianego wyroku NTA — także wstrzymanie wykonania nakazów płatniczych?

W tej mierze rozważyć należy treść przepisu art. 129 O. P. oraz §§ 32 i 33 rozporządzenia o post. egzek. władz skarbowych. Art. 129 O. P. mówi o odroczeniu lub rozłożeniu na raty „płatnych należności podatkowych". Wedle art. 103 O. P. płatność podatków następuje w terminach, określonych w ustawach podatkowych, względnie w terminie oznaczonym w art. 103 § 3 O. P. Pojęcia „należności podatkowych" O. P. nie ustala, z art. 103 § 1 O. P. należy jednak wnioskować, że należnością podatkową jest podatek wymierzony wraz z dodatkami, względnie zaliczka na podatek, płatna w myśl właściwych przepisów ustaw podatkowych przed wymiarem. Pojęcia zatem „nieuiszczonych w terminie płatności danin publicznych" z art. 2 ustawy z 18 marca 1935 i „płatnych należności" podatkowych z art. 129 O. P. pokrywają się nawzajem w granicach przedmiotowego zakresu obowiązywania tych norm (art. 1 O. P. i art. 1 ustawy z 18 marca 1935). Wynika stąd, że odroczenie płatności lub rozłożenie na raty w myśl art. 129 O. P. pociąga za sobą w całej pełni zastosowanie ulgowych odsetek od danych zaległości. Wstrzymanie egzekucji zaległości natomiast może być rozumiane bądź jako wstrzymanie się władzy, właściwej do wdrożenia egzekucji, od rozpoczęcia kroków egzekucyjnych — czyto z własnej inicjatywy, czyto na zlecenie władzy przełożonej — bądź jako zawieszenie postępowania egzekucyjnego w rozumieniu działu IV rozporządzenia o post. egzek. władz skarbowych. W pierwszym wypadku wstrzymanie się władzy od wdrożenia egzekucji na prośbę strony może być — zgodnie z motywami omawianego wyroku — rozumiane jako objaw woli tej władzy, skierowany na odroczenie płatności, tylko wtedy, jeśli przez tę władzę zostanie oznaczony termin, do którego ona wstrzymuje się od wdrożenie egzekucji, i jeśli decyzja ta zostanie podana do wiadomości stronie. W tym wypadku „wstrzymanie wykonania" nakazu płatniczego byłoby także i w świetle nowych przepisów równoznaczne z odroczeniem płatności i teza NTA znalazłaby zastosowanie. Zawieszenie natomiast egzekucji już wdrożonej może nastąpić: a) w razie wniesienia zażalenia na czynności organu egzekucyjnego lub odwołania od decyzji, zawierającej zarządzenie egzekucyjne; b) w razie odroczenia lub rozłożenia na raty egzekwowanej należności; c) w razie wniesienia podania o odroczenie płatności lub rozłożenie na raty. Pierwszy wypadek ma charakter ściśle proceduralny i odnosi się tylko do wstrzymania postępowania z przyczyn leżących w samem

postępowaniu, bez względu na charakter egzekwowanej pretensji. Nie mieści więc w sobie takie zawieszenie egzekucji odroczenia płatności samej należności podatkowej, będącej przedmiotem egzekucji, a tem samem nie może być podstawą zastosowania odsetek ulgowych od momentu zawieszenia egzekucji. Drugi wypadek jest konsekwencją udzielonego już odroczenia, względnie rozłożenia na raty, które pociągają za sobą zastosowanie ulgowych odsetek już od momentu odroczenia ze skutkiem od chwili powstania zaległości (art. 5 ust. 2 ustawy z 18 marca 1935). Trzeci wypadek wreszcie stanowi zawieszenie postępowania egzekucyjnego przez władzę egzekucyjną na czas od wniesienia podania o odroczenie lub rozłożenie na raty do załatwienia tego podania przez właściwą władzę. Tak z charakteru tego zawieszenia, jak też i z zakresu kompetencji władz egzekucyjnych wynika, że takie zawieszenie egzekucji nie jest równoznaczne z odroczeniem płatności należności egzekwowanej, wobec czego nie uzasadnia ono zastosowania do tej należności ulgowych odsetek.

Uznać więc należy, że zawieszenie egzekucji w zastosowaniu przepisów §§ 32 i 33 rozporządzenia o post. egzek. władz skarbowych nie może być uważane za równoznaczne z „wstrzymaniem wykonania nakazu płatniczego" w rozumieniu omawianego wyroku NTA i tem samem nie stanowi samo przez się podstawy do zastosowania przepisu art. 5 ustawy z 18 marca 1935.

J. Pomianowski

1057.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Uprawnienie władzy skarbowej do złożenia wywodu kasacji. Wina umyślna.

1. W sprawach, przekazanych do postępowania sądowego w trybie art. 188 u. k. s., władza skarbowa może złożyć wywód kasacji na zasadzie p. 3 § 1 art. 222 u. k. s.

2. Do przyjęcia winy umyślnej nie jest potrzebne ustalenie, że sprawca miał świadomość bezprawności czynu (art. 14 w zestawieniu z § 2 art. 20 k. k.). (Zasady prawne, wpisane do księgi zasad prawnych).

Postanowienie Izby Karnej SN, w składzie 7 sędziów, z 21 kwietnia 1934 3 K. 712/33.

Reprezentowaną przeze mnie wykładnię art. 14 i 20 k. k. przedstawiłem szczegółowo w pracy p. t. „Błąd w świetle przepisów kodeksu karnego" (Nr. 22—23 Gaz. Sąd. Warsz. z r. 1934). Na podstawie danych tam przedstawionych, a także na podstawie uzasadnienia (projektu k. k.) Kom. Kodyf. (sek. pr. kar. t. V zesz. 3 str. 24 i n.), stwierdzającego wyraźnie, że „m u s i b y ć j e d n a k k o n s e k w e n t n i e p r z e p r o w a d z o n a z a s a d a, że do odpowiedzialności karnej potrzebna jest świadomość bezprawności czynu", doszedłem do wniosku, że trudności interpretacyjne ma-

ją swe źródło w użyciu w § 2 art. 20 k. k. nieścisłego wyrażenia „bezprawności czynu", zamiast „karalności czynu". Tę nieścisłość redakcyjną można i należy sprostować na podstawie wykładni, przedewszystkiem logicznej, opartej na tekstach prawa, przy pomocniczem zużytkowaniu motywów ustawodawczych. Inaczej dochodzimy do podwójnej antynomji: 1) między przepisem art. 14 k. k. (zachodzi wina tylko wtedy, gdy sprawca „przestępstwo chce popełnić", względnie „możliwość przestępności przewiduje"), a przepisem § 2 art. 20 k. k. („nieświadomość bezprawności", a tem bardziej przestępności, nie uchyla winy, tylko może być podstawą złagodzenia kary); 2) między § 1 a § 2 art. 20 k. k., skoro bowiem świadomość bezprawności należy do „istoty czynu", to według § 1 niema winy umyślnej, gdy brak świadomości bezprawności, zaś według § 2 jest możliwe tylko złagodzenie kary (zabójca, działający w urojonej t. zw. putatywnej obronie koniecznej. nie odpowiadałby w myśl § 1 art. 20 k. k. za winę umyślną, w myśl § 2 art. 20 k. k. odpowiadałby za winę umyślną z ewentualnem złagodzeniem kary). Antynomję należy odrzucić, skoro jest możliwość logicznego uzgodnienia tekstów w drodze wykładni.

We wspomnianej pracy (której nawet w zarysie nie mogę w chwili obecnej streścić) doszedłem ostatecznie do następujących wniosków:

1) art. 14 k. k. dotyczy przedmiotowej, art. 20 k. k. podmiotowej strony czynu;

2) świadomość bezprawności (nie przestępności) należy do istoty czynu przy winie umyślnej;

3) nieświadomość bezprawności (nie przestępności), wywołana błędem faktycznym lub prawnym, jest unormowana w § 1 art. 20 k. k. i wyłącza winę umyślną, choćby błąd był zawiniony;

4) nieświadomość bezprawności, wywołana błędem prawnym, przy świadomem zresztą przedsięwzięciu działania uzasadnia winę nieumyślną, gdy nieświadomość była zawiniona (np. sprawca culpose nie uświadomił sobie, że do urządzenia loterji trzeba zezwolenia władzy — zachodzi wina nieumyślna);

5) sama tylko nieświadomość bezprawia karnego (karalności), przy istnieniu zresztą (w wypadkach winy umyślnej) świadomości, że czyn jest prawnie niedozwolony, może uzasadnić nadzwyczajne złagodzenie kary, gdy nieświadomość jest usprawiedliwiona (np. ojciec wie, że nie wolno mu zabrać dziecka, które sąd oddał matce, nie wie jednak o art. 199 k. k.; odpowiada za winę umyślną przy ewentualnem złagodzeniu kary w myśl § 2 art. 20 k. k.);

6) art. 20 § 2 k. k. nie odnosi się do przestępstw nieumyślnych.

Stanisław Śliwiński

1058.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od spadków: Wymiar. Powołanie się w odwołaniu na fakt wniesienia odwołania od wymiaru podatku państwowego [1]).

1. Nieodzownym wymogiem wymiaru samoistnego komunalne-

---

[1]) Por. OPA 274/33.

go podatku od spadków jest wymiar, choćby nieprawomocny, podatku państwowego.

2. W razie zaznaczenia w odwołaniu od wymiaru komunalnego podatku od spadków, iż przeciw wymiarowi podatku państwowego wniesiono odwołanie jeszcze nie rozstrzygnięte, władza winna rozpatrzeć sprawę także pod kątem widzenia przepisu art. 74 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 8 listopada 1934 l. rej. 1101/32 w sprawie Marji Pietraszewskiej przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Brzezinach w przedmiocie wymiaru komunalnego podatku spadkowego.

. . . Art. 16 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. uprawnia gminy wiejskie i miejskie do pobierania samoistnego podatku od przedmiotów spadków i darowizn do wysokości 10% państwowego podatku od spadków i darowizn, przypadającego na odnośne przedmioty spadkowe lub darowane. W myśl powyższego artykułu podatek komunalny od spadków przedstawia się jako samoistny, lecz podstawą jego wymiaru jest wysokość podatku państwowego, a zatem wymogiem nieodzownym wymiaru komunalnego podatku jest, by od odnośnych przedmiotów był dokonany wymiar podatku państwowego. Skoro w konkretnym wypadku sama skarżąca nie przeczy, by państwowy podatek został jej wymierzony, przeto gmina wiejska miała prawną podstawę do domagania się podatku komunalnego. To zasadnicze prawo oczywiście nie przesądza jeszcze praw płatnika do kwestjonowania wymiaru, zwłaszcza w kierunku wysokości, w trybie przewidzianym w art. 48, w wypadku, gdy także wymiar państwowego podatku w drodze odwołania został zakwestjonowany.

W konkretnym wypadku skarżąca wprawdzie domagała się przedewszystkiem uchylenia wymiaru podatku komunalnego, dokonanego w I instancji, lecz jednocześnie zaznaczyła, iż przeciw wymiarowi państwowego podatku wniosła odwołanie, które nie zostało jeszcze rozstrzygnięte. W tym stanie rzeczy winna była władza rozpatrzeć sprawę także pod kątem widzenia przepisu art. 74 rozporządzenia z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust.

Ponieważ władza w tym względzie sprawy nie rozpatrzyła, należało zaskarżone orzeczenie uchylić z powodu wadliwego postępowania. . . .

1059.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze: Obowiązek podatkowy.

Świadczenia drogowe w naturze mogą być wymierzane tylko w stosunku do rzeczywiście opłacanych w danej gminie podatków bezpośrednich, nie zaś w stosunku do podatków idealnych, określanych na podstawie pewnej fikcji prawnej.

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1935 l. rej. 9699/32 w sprawie Dyrekcji Lasów Państwowych w Białowieży przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Słonimie w przedmiocie świadczeń drogowych.

... Według art. 30 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust. do świadczeń drogowych w naturze mogą być pociągani wszyscy mieszkańcy gmin, o p ł a c a j ą c y podatki bezpośrednie w stosunku do wysokości o p ł a c a n y c h przez nich podatków bezpośrednich [1]). Według zaś art. 31 tejże ustawy świadczenia drogowe w naturze może gmina zastąpić opłatą w wysokości, pokrywającej koszty najmu robocizny pieszej lub środków przewozowych.

Z treści tych artykułów jasno wynika, że tylko ci mieszkańcy gminy mogą być pociągani do świadczeń drogowych w naturze lub też do opłat, wymierzanych wzamian tych świadczeń, którzy podatki bezpośrednie rzeczywiście opłacają na mocy obowiązujących ustaw podatkowych, że natomiast świadczenia te nie mogą być wymierzane w stosunku do podatków „idealnych", określonych przez władze wymiarowe na podstawie tej lub innej fikcji prawnej.

Takie stanowisko zajął już uprzednio NTA w wyroku z 1 czerwca 1932 l. rej. 8694/30 w sprawie ze skargi Stanisława Mazurowskiego....

---

[1]) Pow. przepis zmieniony został ustawą z 25 marca 1933 poz. 276 Dz. Ust w ten sposób, że do świadczeń drogowych w naturze pociągani być mogą „opłacający w danej gminie podatki bezpośrednie". Wymóg „opłacania" podatków, którego interpretacją zajmuje się wyrok, został zatem utrzymany.

1060.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Żądanie zwrotu zapłaconych opłat drogowych — niedopuszczalność drogi sądowej.

Żądanie zwrotu opłaty drogowej, pobranej przez gminę miejską na podstawie art. 19 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., aczkolwiek oparte w skardze do sądu na tytule prywatnoprawnym nienależnego świadczenia z § 1431 austr. kod. cyw., nie należy do drogi sądowej.

Wyrok Izby Cywilnej SN z 11 maja 1934 C. II. R. 267/33.

Wywodom rekursu nie można przyznać słuszności.

Wyrażony w zaskarżonej uchwale pogląd prawny, że roszczenie, będące przedmiotem sporu, nie podlega orzecznictwu sądów, lecz władz administracyjnych, jest trafne, gdyż sądy orzekają tylko o roszczeniach prywatno-prawnych (art. 1 u. s. p.), do których nie można zaliczyć spornego roszczenia, jako opartego na podstawie publiczno-prawnej. Między stronami toczy się bowiem spór o to, czy pozwana Gmina zgodnie z przepisami art. 19 ustawy z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust. wymierzyła stronie powodowej i ściągnęła od niej opłatę drogową, czy też przy wymierzeniu i ściągnięciu tej opłaty postąpiła z obrazą przepisów powołanej ustawy, skutkiem czego byłaby zobowiązana do zwrotu niesłusznie pobranej kwoty.

Ponieważ opłata drogowa jest daniną publiczną, przewidzianą także w ustawie z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust., przeto tylko władze administracyjne są powołane do rozstrzygania sporów, na tem tle powstałych. . . .

Tezę tę samą zawiera orzeczenie Trybunału Kompetencyjnego, ogłoszone w OPA (949/34) z glosą prof. Allerhanda.

Glosa czyni różnicę między następującemi dwoma roszczeniami: 1) roszczeniem o uznanie, że w przypadku konkretnym nie należy się danina publiczna, której żąda władza administracyjna (skarbowa lub samorządowa), 2) roszczeniem o zwrot kwoty, uiszczonej tytułem daniny publicznej, której nienależność jest niesporna. Według glosy: roszczenie 1 jest publiczno-prawne, wobec czego orzecznictwo należy do władzy administracyjnej oraz do sądu administracyjnego; roszczenie 2 jest prywatno-prawne, rozstrzygnięcie powinno nastąpić w drodze procesu cywilnego. Tezę, dotyczącą roszczenia 2, glosa uzasadnia w sposób następujący: „Osobie, która daninę publiczną uiściła w kwocie nadmiernej, przysługuje kondykcja o zwrot zbogacenia (...condictio ob iniustam causam...), a takie roszcze-

rie jest prywatno-prawne, bo kto zbogaca się kosztem drugiego, ma obowiązek wydania tego, co niesłusznie zatrzymuje, a nie chodzi tu o interes ogółu" (podkreślenia moje).

Jestem zdania, że podobieństwo między roszczeniem o zwrot kwoty, którą ktoś uiścił nienależnie z tytułu prywatno-prawnego, a roszczeniem o zwrot kwoty, którą ktoś uiścił nienależnie z tytułu publiczno-prawnego, jest wyłącznie zewnętrzne, że jest to podobieństwo, nie mogące rozstrzygać o istocie rzeczy.

W związku z wyrażonem w glosie zapatrywaniem, że w razie wystąpienia z roszczeniem 2 „nie chodzi o interes ogółu", nasuwa się pytanie następujące: jeśli A żąda ode mnie 100 zł z tytułu „niesłusznego zbogacenia" (art. 123 kod. zobow.), to o czyj interes chodzi, o interes A czy o mój? Wydaje mi się zupełnie jasne, że i on i ja jesteśmy zainteresowani i to w równym stopniu, wyrażonym kwotą 100 zl. Tak samo więc: jeśli od tegoż A drogą egzekucji ściągnięto 100 zł tytułem podatku i następnie — na skutek środka odwoławczego, wniesionego jeszcze przed wdrożeniem egzekucji — władza orzekająca ustaliła, że ów podatek nie należał się, i wreszcie A, powołując się na to orzeczenie, żąda zwrotu owych 100 zł, to jest interesowany A, ale też w równym stopniu jest interesowany Skarb Państwa: wypłata bowiem 100 zł, których A żąda od Skarbu, spowoduje zmniejszenie dochodu z danej kategorji podatków. A zatem w razie wystąpienia A z roszczeniem 2 wchodzi w grę interes ogółu. Z tego faktu nie mogę oczywiście wysnuć tezy, przeciwnej tezie prof. Allerhanda, bo jednocześnie wchodzi w grę interes A, a plus i minus znoszą się. Okazuje się więc, że odpowiedź na pytanie: „o czyj interes chodzi?" nie prowadzi do celu.

Szukając innych kryterjów, zaznaczam mimochodem co następuje: Stosunek prawny, który powstał ze zbiegu dwóch okoliczności faktycznych: z uiszczenia pewnej kwoty tytułem podatku oraz z korzystnego dla strony załatwienia środka odwoławczego, jest akcesoryjny, dołącza się jako zjawisko wtórne do stosunku prawnego, wytworzonego na skutek doręczenia stronie nakazu płatniczego. W tym głównym stosunku (który był przedmiotem postępowania odwoławczego) również A był zainteresowany, a mimo to jest niesporne, że stosunek główny jest publiczno-prawny. Nie mogę jednak utrzymywać, że skoro stosunek główny jest publiczno-prawny, to eo ipso takim samym jest stosunek uboczny. Słusznie bowiem stwierdza glosa, że „ze stosunku publiczno-prawnego powstają często roszczenia prywatno-prawne"; ja również niedawno (w Nr. 2 Palestry z 1935 r., na str. 92) doszedłem do wniosku, że ze stosunkiem publiczno-prawnym może być związany stosunek prywatno-prawny.

Sądzę, że również nie przydałoby się rozważenie przy niniejszej sposobności znanej kwestji (o której też wspomina glosa): czy jest trafnem odróżnianie prawa publicznego od prywatnego. Prawodawstwo bowiem polskie opiera się na założeniu, że owa różnica istnieje. Ta zasada przejawia się w szczególności w przepisie, który nas przy niniejszej sposobności bardzo obchodzi, mianowicie w art. 2 k. p. c. („sądy powszechne rozstrzygają spory o prawa prywatne, chyba że spory te z mocy ustaw szczególnych są przekazane innym sądom lub władzom"). Gwoli ścisłości dodaję — czego przykłady przytoczyłem już w powołanej Palestrze na str. 93 i 94 — że ustawy szczególne przekazują sądom orzecznictwo w sprawach publiczno-prawnych. Stojąc zatem na stanowisku, że prawo publiczne różni się istotnie od prawa prywatnego, stwierdzam jednak, że pewne instytucje prawne są wspólne obu dziedzinom. W zakresie prawa skarbowego instytucjami, które

znajdujemy również w prawie prywatnem, są np.: solidarna odpowiedzialność kilku osób za tę samą daninę publiczną, odsetki za zwłokę należne od podatnika, odsetki należne podatnikowi w razie uiszczenia kwoty nienależnej, przedawnienie, zdolność do działania w postępowaniu przed władzami skarbowemi, przedstawicielstwo podatnika. Czy np. przedawnienie jest instytucją prywatno-prawną, zapożyczoną przez prawo publiczne, lub czy jest odwrotnie? Takie ujęcie kwestji byłoby błędne. Czy np. benzyna jest samochodową czy samolotową czy Dieslową? Benzyna jest zawsze tylko benzyną; istoty jej nie zmienia rodzaj motoru, który ona utrzymuje w ruchu. Przepisy o przedawnieniu, zawarte w prawie skarbowem, są częścią prawa skarbowego, prawa publicznego, mimo że prawo prywatne również zawiera przepisy o przedawnieniu.

Metoda powszechnie stosowana, zwana „analogją", polegającą na zapełnieniu luki w pewnym dziale prawa przez przejęcie z innego działu prawa zasady, potrzebnej w danym wypadku, oddziaływa tak samo, jest w tej samej mierze skuteczna, jak prawodawstwo. Jeśli więc przy wykonywaniu prawa publicznego okazało się, że ono nie zawiera normy, niezbędnej celem rozstrzygnięcia pewnej grupy przypadków konkretnych, i jeśli wobec tego stosuje się do tych przypadków per analogiam pewną normę, wziętą z prawa prywatnego (por. wyrok NTA Nr. 1302 Zbioru wyroków), to dana zasada prawna z chwilą przejęcia staje się częścią prawa publicznego (nie przestając być zasadą prywatno-prawną czyli pełniąc nadal funkcje dotychczasowe w prywatno-prawnej sferze); tak samo gatunek roślin, przeniesiony do nas z za oceanu, staje się od chwili aklimatyzacji częścią naszej flory.

O ilebyśmy więc w prawie skarbowem lub w którymś z jego działów nie znaleźli ani jednej normy, regulującej zwrot kwoty uiszczonej tytułem daniny publicznej, której nienależność jest niesporna, i na skutek tego musieli zastosować art. 123 kod. zobow., to z tego nie wynikałoby, że stosujemy normę prywatno-prawną; należałoby rozważyć, czy może mamy do czynienia z analogją, z normą na grunt publiczno-prawny przeszczepioną.

Nasuwa się więc pytanie końcowe: jak odróżnić analogję, która stała się integralną częścią składową prawa publicznego, od stosunku prywatno-prawnego, który tylko został dołączony do stosunku publiczno-prawnego, jak wóz przyczepny do wozu motorowego? Otóż: każdy dział prawa jest zbudowany według pewnego schematu. O danym schemacie tylko wtedy możemy powiedzieć, że jest zbudowany lege artis, jeśli zawiera wszystkie pytania, na które musimy odpowiedzieć, chcąc osiągnąć cele istotne danego działu prawa. W prawie skarbowem istnieje dogmat, w myśl którego środek odwoławczy nie wstrzymuje egzekucji. Wobec tego musimy liczyć się z licznemi przypadkami, w których, mimo wniesienia odwołania, danina publiczna zostanie ściągnięta w drodze egzekucji lub podatnik uiści ją „dobrowolnie", t. j. w obawie przed egzekucją, następnie zaś władza odwoławcza ustali, że danina publiczna nie należała się. Wobec tego zaś pytaniem niezbędnem, należącem do istoty schematu każdego prawa o daninach publicznych, jest następujące: jaka jest procedura zwrotu daniny publicznej, uiszczonej nienależnie? Odpowiedź na to pytanie jest więc częścią składową prawa skarbowego, prawa publicznego — bez względu na to, czy jest wypisana w ustawie expressis verbis, czy uzyskaliśmy ją drogą analogji. Inaczej ma się rzecz np. z kwestją, którą omówiłem w powołanym wyżej Nr. 2 Palestry, z odpowiedzialnością spadkobierców za należności podatkowe, nieuiszczone przez spadkodawcę; pytanie: „czy i kto powinien uiścić podatek wobec tego, że podatnik zmarł, nie uiściwszy podatku?" nie należy do istoty schematu ustawy podatko-

wej jako wywołane zdarzeniem przypadkowem, niekoniecznem (wprawdzie ktoś. komu wymierzono podatek, nie musi wnieść odwołania — choć musi zapłacić niezwłocznie — a jeśli nie wniesie odwołania, to nie powstanie kwestja zwrotu nadpłaty; ale tak samo ktoś, w którego sprawie cywilnej zapadł wyrok I instancji, nie musi wnieść skargi apelacyjnej, a od wyroku II instancji nie musi wnieść skargi kasacyjnej; a jednak niema chyba procedury cywilnej, któraby przewidywała tylko jedną instancję: przekonanie, że sędzia jest tylko człowiekiem, że nie jest nieomylny, tak jest głębokie, że środki odwoławcze zarówno od wyroków sądowych, jakoteż od decyzyj urzędników skarbowych, którzy też nie są nieomylni, zalicza się powszechnie do najistotniejszych części składowych postępowania zarówno sądowego jak skarbowego).

Przypuszczam, że nieco światła na naszą kwestję rzuci rozważenie faktu, który na tem polegał, że w przedwojennem prawie rosyjskiem i niemieckiem co do niektórych rodzajów danin publicznych teza, reprezentowana przez prof. Allerhanda, została urzeczywistniona. Tak było w zakresie opłat stemplowych, a w prawie niemieckiem również w zakresie podatku spadkowego. § 57 niem. ustawy o podatku spadkowym z 3 czerwca 1906 (Dz. Ust. Rz. str. 654) głosi: „In Ansehung der nach den Vorschriften dieses Gesetzes zu entrichtenden Steuern ist der Rechtsweg zulässig... Die Klage muss binnen einer Frist von sechs Monaten erhoben werden. Die Frist beginnt mit der Zahlung oder Stundung der Steuer..." Ten tekst jest w komentarzu Zimmermanna (Das Reichs-Erbschaftssteuergesetz, 2 wyd., 1911, str. 357) zaopatrzony w następujące objaśnienie: (Es) „ist nicht nur eine Klage wegen Erstattung gezahlter oder Niederschlagung gestundeter Steuer, Leistungsklage, zulässig, sondern auch Feststellungsklage nach Massgabe des § 256 ZPO, wenn... der Kläger ein rechtliches Interesse daran hat, dass das Rechtsverhältnis durch richterliche Entscheidung alsbald festgestellt werde..." A zatem sądy powszechne rozstrzygały nietylko o określonem w niniejszej glosie na wstępie roszczeniu 2, ale też o roszczeniu 1. Natomiast w glosie prof. Allerhanda czytamy: „Jeżeli... dokonano wymiaru opłaty publicznej, a strona czuje się nim pokrzywdzoną, to jedyną drogą dla uzyskania sprostowania jest środek odwoławczy i dlatego sąd nie może wdać się w rozpatrywanie kwestji, czy wymiar jest należyty, lecz musi pozostawić tę kwestję władzy administracyjnej". Różnica między poglądem prof. Allerhanda a ujęciem przez wymienionych prawodawców przedwojennych — różnica co do treści i co do przydatności w praktyce — rzuca się w oczy. Ci prawodawcy poszli najdalej (kierując się prawdopodobnie tem, że w zakresie opłat stemplowych i podatku spadkowego wprawdzie rzeczywistemi przedmiotami opodatkowania są zjawiska gospodarcze, atoli przedmiotami formalnemi są konstrukcje prawne, mianowicie prywatno-prawne, takie więc, jakie są chlebem powszednim sądów powszechnych), gdy tymczasem prof. Allerhand posługuje się subtelnościami, do których uchwycenia potrzeba szkła powiększającego.

Z powyższych rozważań abstrakcyjnych schodzę teraz na grunt rzeczywisty prawa polskiego, obecnie obowiązującego. Wychodzę z założenia, że, jeśli pewien dział prawa skarbowego zawiera normę, regulującą zwrot daniny publicznej, uiszczonej nienależnie, to w tym dziale sprawa zwrotu należy niewątpliwie do sfery prawa publicznego: tak bowiem wyraźnie postanowił prawodawca, wypowiadając się w tej mierze expressis verbis wśród innych swych enuncjacyj, czystej krwi publiczno-prawnych.

Zarówno glosa prof. Allerhanda, jakoteż glosa niniejsza dotyczą opłat drogowych. One są „samoistnemi" daninami komunalnemi. W ustawie o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych nie znalazłem normy o zwrocie samo-

istnej daniny komunalnej, uiszczonej nienależnie. Są natomiast — choć skąpe — przepisy o zwrocie dodatków, pobieranych na rzecz związków komunalnych wraz z daninami państwowemi. Art. 51 głosi: „Podwyższenie, zniżenie, uchylenie, odpisanie, odroczenie zapłaty lub zwrot podatku państwowego pociąga za sobą z mocy samego prawa odpowiednie podwyższenie, zniżenie, uchylenie, odpisanie, odroczenie zapłaty lub zwrot dodatku komunalnego". Art. 52: „Zwrot dodatków zarządza władza, która pobrała podatki (opłaty) państwowe". Wprawdzie ten ostatni tekst ma na celu zapobiec dyskusji na temat: kto ma zarządzić zwrot — władza państwowa czy samorządowa, ale jednak mimochodem prawodawca enuncjował, że o zwrocie rozstrzyga władza administracyjna, a nie sądowa. Skoro więc zwrot samoistnych danin komunalnych nie jest unormowany expressis verbis i wobec tego jest potrzebna analogja, to nie widzę potrzeby sięgania po analogję aż do prawa prywatnego, do art. 123 kod. zobow., gdy analogja rośnie na własnem podwórku ustawy o tymcz. ureg. fin. kom. Jeśli o zwrocie dodatków komunalnych rozstrzyga władza administracyjna, a nie sąd, to chyba też władza administracyjna, a nie sąd, rozstrzyga o zwrocie opłaty drogowej.

Bardzo pouczające jest ujęcie zwrotu nadpłaty w ustawie o opłatach stemplowych. Art. 45 głosi: „Kwoty uiszczone tytułem opłaty stemplowej nienależnie, a bez wymiaru urzędowego, zostaną zwrócone na wniosek, złożony urzędowi skarbowemu". Art. 46: „W przypadkach wymierzenia opłaty stemplowej... przez właściwy organ urzędowy... można wnieść odwołanie w ciągu miesiąca od dnia dokonania wymiaru..." Art. 49: „Izba skarbowa na wniosek podatnika zarządzi zwrot opłaty stemplowej lub uchyli wymiar opłaty, jeżeli czynność prawna, stwierdzona pismem, od którego opłatę uiszczono lub wymierzono, była od początku nieważna... Wniosek o zwrot opłaty, względnie o uchylenie wymiaru, należy złożyć do izby skarbowej w ciągu pięciu lat od dnia, w którym opłatę urzędownie wymierzono... lub uiszczono bez wymiaru urzędowego". W powyższych tekstach jest mowa o zwrocie tylko w związku z uiszczeniem bez wymiaru urzędowego; niema mowy o zwrocie w art. 46 ani też w wiążącym się z nim bezpośrednio art. 47. Stało się tak dlatego, ponieważ w razie uiszczenia bez wymiaru urzędowego można zadowolić stronę tylko przez zwrot, gdy tymczasem w razie wymiaru urzędowego wystarczy nieraz (mianowicie, jeśli opłaty jeszcze nie uiszczono) uchylenie wymiaru. W przypadkach uiszczenia bez wymiaru urzędowego kompetencja jest wyraźnie ustalona. Czy jest do pomyślenia teza, według której o zwrocie kwoty, uiszczonej bez wymiaru urzędowego, orzeka władza skarbowa (bo tak wyraźnie postanawiają art. 45 i 49), a o zwrocie kwoty, uiszczonej w myśl wymiaru urzędowego, orzeka sąd (bo art. 46 i 47 nic nie mówią o kompetencji)?

Wreszcie: W myśl art. 131 Ordynacji Podatkowej „sumy, nadmiernie lub nienależnie wpłacone w podatkach... powinny być zaliczone na poczet innych płatnych należności płatnika, a w ich braku — zwrócone w gotówce. Zaliczenie nadpłat.. przeprowadza się z urzędu... Zarządzenie zwrotu w gotówce należy do zakresu działania władz skarbowych II instancji...."

Dość chyba dowodów, że jest wolą prawodawcy, aby o zwrocie danin publicznych, uiszczonych nienależnie, orzekała ta sama władza, do której należy orzecznictwo w kwestji należności daniny publicznej. Do tej woli powinniśmy się zastosować także wtedy, gdy nie jest wyrażona expressis verbis.

Achilles Rosenkranz

1061.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Egzekutorzy i inkasenci — obowiązek ubezpieczenia.

Pojęcie „kasjerów" w rozumieniu p. 8 art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust. nie obejmuje egzekutorów względnie inkasentów. (Teza).

Wyrok NTA z 13 listopada 1934 l. rej. 4561/32 w sprawie Gminy m. Kołomyi przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia funkcjonarjuszów Magistratu jako pracowników umysłowych.

Orzeczeniem z 26 lutego 1932 Ministerstwo Pracy i O. S. oddaliło odwołanie Magistratu m. Kołomyi od decyzji stanisławowskiego Urzędu Wojewódzkiego z 13 lutego 1931, zatwierdzającej orzeczenia Z. U. P. U. we Lwowie z 11 października 1930, któremi wymieniony Zakład uznał funkcjonarjuszów Magistratu: Władysława D., Roberta S. i Michała K., nazwanych w uskutecznionych przez Magistrat 9 sierpnia 1930 zgłoszeniach do ubezpieczenia prowizorycznymi egzekutorami, za podlegających obowiązkowi ubezpieczenia, za czas: do 31 grudnia 1927 na podstawie przepisów ustawy z 10 czerwca 1921 poz. 370 Dz. Ust. i od 1 stycznia 1928 na podstawie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust., wymierzając stosowne opłaty ubezpieczeniowe.

W skardze do NTA zarzuca Magistrat m. Kołomyi, że zaskarżone orzeczenie Ministerstwa Pracy i O. S. jest pozbawione podstawy prawnej. W uzasadnieniu tego zarzutu Magistrat wywodzi, że zarówno w myśl ustawy pensyjnej z 10 czerwca 1921, jakoteż w myśl rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927, wyżej wymienieni funkcjonarjusze nie podlegają obowiązkowi ubezpieczenia, ponieważ spełniane przez nich czynności egzekutorów względnie inkasentów polegają jedynie na odbieraniu według wykazu od dłużników (względnie płatników) ściśle oznaczonych drobnych kwot pieniężnych i odnoszeniu tychże do kasy miejskiej, co, zdaniem skarżącego Magistratu, nie może być uważane za czynność umysłową, uzasadniającą obowiązek ubezpieczenia w myśl art. 1 p. 3 ustawy z 10 czerwca 1921 o ubezpieczeniu pensyjnem; nie mogą być też wymienieni funk-

cjonarjusze zaliczeni do kategorji pracowników umysłowych, wyliczonych w art. 3 p. 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych i w szczególności do kasjerów, gdyż prócz zaledwie elementarnego wykształcenia, nie posiadają żadnych studjów i są faktycznie posłańcami, używanymi do odbierania drobnych kwot, którzy w braku tego zajęcia są używani także do innych robót, jak robienie porządku w biurach, nadawanie przesyłek na pocztę i t. d.

Rozpatrując powyższe zarzuty, NTA rozważył, co następuje:

Przedewszystkiem NTA zauważa, że powołana w skardze okoliczność, iż w mowie będący funkcjonarjusze skarżącego Magistratu przez inkasowanie należnych od dłużników względnie płatników kwot są używani do t. zw. posług biurowych (robienia porządku, nadawania posyłek na pocztę i t. p.), stanowiących rzekomo ich normalne zajęcie w wypadkach, gdy nie są zatrudnieni inkasowaniem należności pieniężnych, nie może być uwzględniona w niniejszem postępowaniu kasacyjnem przed NTA w myśl art. 83 ust. 3 prawa o NTA poz. 806/32 Dz. Ust., jako nie podniesiona w postępowaniu administracyjnem przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia.

Co się tyczy natomiast wykonywania przez wspomnianych funkcjonarjuszów czynności egzekutorów względnie inkasentów należności pieniężnych, to ta okoliczność, jak to wynika z treści skargi i ze stanu faktycznego w aktach sprawy uwidocznionego, była i jest poza sporem, przyczem w zgłoszeniach do ubezpieczenia wymienionych pracowników, jako też i w odwołaniach wniesionych do władz administracyjnych I i II instancji, skarżący Magistrat wskazał wyraźnie, że wymienieni funkcjonarjusze byli zatrudnieni jedynie w charakterze egzekutorów względnie inkasentów, nazywając ich oficjalnie w zgłoszeniu do ubezpieczenia „prowizorycznymi egzekutorami“. Egzekwowanie zaś względnie inkasowanie należności pieniężnych niezależnie od tego, czy będzie powierzone danemu funkcjonarjuszowi tylko prowizorycznie czy też na stałe, poza pracą fizyczną odbierania i odnoszenia do kasy pieniędzy, wymaga również pewnych czynności umysłowych: rachowania, sprawdzania otrzymywanych sum podług wykazów, i t. p., przyczem te czynności umysłowe stanowią istotę funkcyj egzekutora względnie inkasenta, a zatem winny być uważane za przeważające nad wymienionym wysiłkiem fizycznym, który z niemi musi być z konieczności połączony. Skoro więc skarżący Magistrat, zgłaszając do ubezpieczenia wymienionych wyżej funkcjonarjuszów, jako egzekutorów wyłącznie, nie wykazał następnie, żeby prócz powierzonych im czynności egzekutorów, funkcjonarjusze ci wykonywali jeszcze jakąkolwiek pracę fizyczną, w stosunku do której ozna-

czone czynności egzekucyjne mogłyby być uważane za czynności dodatkowe, nie przeważające nad ich pracą fizyczną, jako głównem ich zajęciem, to w uznaniu tych funkcjonarjuszów przez władzę pozwaną za podlegających ubezpieczeniu w myśl ustawy z 10 czerwca 1921 o ubezpieczeniu pensyjnem, NTA nie dopatrzył się zarzucanej przez skarżącą sprzeczności z tą ustawą.

Natomiast NTA uznał za nieprawidłowe powołanie się władzy pozwanej na p. 8 art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 celem uzasadnienia obowiązku ubezpieczenia wspomnianych wyżej funkcjonarjuszów jako kasjerów. Powołany przepis bowiem wobec wyczerpującego wyliczenia ściśle wymienionych w nim kategoryj pracowników umysłowych nie ulega rozszerzającej wykładni, a użyta w nim nazwa kasjera, jak to wynika z przeciwstawienia zatrudnienia kasjera innym czynnościom rachunkowym oraz biurowym i kancelaryjnym, specjalnie wymienionym w p. 6 tegoż artykułu, wskazuje na to, że ustawodawca, wymieniając w p. 8 cyt. artykułu osobno kasjerów, jako pracowników umysłowych, miał wyłącznie na myśli osoby, prowadzące samoistnie kasę, a nie osoby zajęte obok innych czynności niekwalifikowanych, także inkasem. Zaliczenie przeto w danym wypadku egzekutorów do kategorji kasjerów li tylko z powodu inkasowania przez nich ściąganych od dłużników względnie płatników należności, nie znajduje oparcia w powołanym przepisie prawnym, a ponieważ władza pozwana orzeczenie swe co do obowiązku ubezpieczania wymienionych wyżej funkcjonarjuszów za czas od 1 stycznia 1928 oparła wyłącznie na tym przepisie, NTA uchylił w tej części zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1062.

DEMOBILIZACJA GOSPODARCZA W GÓRNOŚLĄSKIEJ CZĘŚCI WOJEWÓDZTWA ŚLĄSKIEGO.

Zakłady pracy, podlegające przepisom o przyjmowaniu i wydalaniu robotników i pracowników.

1. § 12 rozporządzenia z 12 lutego 1920 (Dz. Ust. Rz. str. 218) w brzmieniu, nadanem mu rozporządzeniem z 30 kwietnia 1926 poz. 312 Dz. Ust. [1]), dotyczący demobilizacji gospodarczej, ma zastoso-

[1]) Obecnie rozporządzeniem z 8 października 1934 poz. 921 Dz. Ust.

wanie do pracowników, zatrudnionych w lecznicach Spółki Brackiej w Tarnowskich Górach. (Teza).

2. W rozumieniu § 12 rozporządzenia niem. Ministra Pracy z 12 lutego 1920 o przyjmowaniu i wydalaniu robotników i pracowników podczas okresu demobilizacji gospodarczej w brzmieniu, ustalonem rozporządzeniem z 30 kwietnia 1926 poz. 312 Dz. Ust. — zakładem pracy jest każdy zakład, zatrudniający robotników i pracowników na podstawie stosunku służbowego (niekoniecznie zakład przemysłowy), a produkcją wszelki wynik pracy, dla której wykonania zawarty został stosunek służbowy na rzecz zakładu pracy (niekoniecznie produkcja fizyczna).

Wyrok NTA z 27 listopada 1934 l. rej. 6575/32 w sprawie Spółki Brackiej w Tarnowskich Górach przeciw Komisarzowi Demobilizacyjnemu w Katowicach w przedmiocie zwolnienia pracowników lecznic.

W pismach z 25 i 28 maja 1932 Komisarz Demobilizacyjny w Katowicach zawiadomił Spółkę Bracką w Tarnowskich Górach, że w myśl § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i O. S. z 30 kwietnia 1926 poz. 312 Dz. Ust. zgłasza sprzeciw z powodu zwolnienia Roberta M., pielęgniarza lecznicy Spółki Brackiej w Mysłowicach, oraz 5 pracowników lecznicy tej Spółki w Królewskiej Hucie, aż do czasu uzgodnienia sprawy z przedstawicielem Spółki Brackiej.

Na orzeczenia te wniosła Spółka Bracka do NTA skargę, wywodząc na wstępie, że nie podlega ona przepisom wskazanego rozporządzenia, gdyż nie posiada charakteru zakładu przemysłowego. W szczególności powołuje się skarżąca na przepis § 12 rozporządzenia z 12 lutego 1920 (Dz. Ust. Rz. str. 218) w brzmieniu, nadanem mu wspomnianem rozporządzeniem z 30 kwietnia 1926, i twierdzi, że zgoda Komisarza Demobilizacyjnego jest potrzebna tylko dla takich pracodawców, u których zachodzą warunki zdania 2 tegoż § 12, w którem zezwala się na redukcję tak pracowników fizycznych jak umysłowych, jeżeli pracodawca z powodu warunków produkcji mimo rozłożenia pracy do 24 godzin tygodniowo nie może zatrudnić dotychczasowej liczby pracowników, uzależniając ich liczbę od ilości stojącej do dyspozycji pracy fizycznej. Atoli według wywodów skargi warunki zdania 2 § 12 u skarżącej nie zachodzą, ponieważ Spółka jest instytucją ubezpieczenia społecznego, nie jest obliczona na zysk i nie ma na celu produkcji w rozumieniu tego przepisu, dającej się rozłożyć na większą ilość robotników, powtóre ponieważ nie zatrudnia robotników, podlegających przepisom o czasie pracy, wreszcie ponieważ ilość robotników Spółki nie jest zależna od ilości pra-

cy fizycznej, lecz od rozmiarów pracy umysłowej w związku z ilością chorych względnie pensjonistów (inwalidów, wdów i sierót), tak że większość pracowników Spółki przypada na pracowników umysłowych.

Wywodów tych NTA nie uznał za trafne.

Przedewszystkiem nieuzasadnione jest uzależnianie stosowania § 12 od posiadania przez dany zakład pracy charakteru zakładu przemysłowego. Powołana w § 12 ustawa o radach załogowych z 4 lutego 1920 (Dz. Ust. Rz. str. 147), której przepisy winny być zachowane przy przyjmowaniu i wydalaniu robotników i pracowników na zasadzie § 12, zawiera w §§ 9 do 14 określenia, co należy w myśl tej ustawy rozumieć przez wyrazy: zakład pracy (Betrieb), robotnicy i pracownicy oraz pracodawca. Otóż określenia tam zawarte nie upoważniają wcale do wniosku, iżby przepisy tej ustawy miały ograniczać się tylko do zakładów przemysłowych, względnie do pracowników tylko takich zakładów. Dalej § 1 rozporządzenia z 12 lutego 1920, w skład którego wchodzi właśnie omawiany § 12, stanowi w ust. 1 lit. a), że do pracowników w rozumieniu tego rozporządzenia zalicza się osoby, zatrudnione w zakładzie pracy (in einem Betriebe) na podstawie stosunku służbowego jako robotnicy, czeladnicy i pomocnicy (Arbeiter, Gesellen und Gehilfen) albo na podobnych stanowiskach, przyczem pojęcie „Betrieb“ nie jest również ograniczone do zakładu przemysłowego. Przytoczona zatem w skardze okoliczność, że skarżąca nie jest zakładem przymysłowym, lecz instytucją ubezpieczenia społecznego, nie może stanowić podstawy do wyłączenia skarżącej od zastosowania do niej powołanego w zaskarżonych orzeczeniach rozporządzenia z 30 kwietnia 1926, skoro skarżąca pozatem nie twierdzi, by lecznice przez nią utrzymywane, o których pracowników w niniejszym przypadku chodzi, nie były zakładami pracy (Betriebe), zatrudniającemi robotników i pracowników na podstawie stosunku służbowego.

Dalej wywodzi skarżąca, że nie trudni się produkcją, przyczem wyraża zapatrywanie, że § 12 w zdaniu 2 ma na względzie tylko produkcję fizyczną. Wywody te również nie są trafne, gdyż dotyczący przepis, który głosi, że wydalenia pracowników mogą być przeprowadzone... w wypadkach, „gdy pracodawca z powodu warunków produkcji nie może zatrudnić dotychczasowej liczby robotników“, nie daje podstawy do ścieśnienia pojęcia produkcji w niniejszym przepisie jedynie do produkcji fizycznej, zatem przez produkcję rozumieć tu należy wszelki wynik pracy, dla której wykonywania zawarty został stosunek służbowy na rzecz zakładu pracy.

Bez znaczenia jest następnie podniesiona w skardze okoliczność, iż Spółka Bracka nie zatrudnia robotników, podlegających przepisom o czasie pracy, gdyż ta okoliczność nie zmienia charakteru lecznic, prowadzonych przez Spółkę, jako zakładów pracy w rozumieniu rozporządzenia z 30 kwietnia 1926. . . .

1063.

KONCESJE ELEKTRYCZNE.

Uprawnienia z umowy koncesyjnej z czasu przed wejściem w życie ustawy elektrycznej; prawo wyłączności.

Z przyznania koncesjonarjuszowi przez zarząd miasta w umowie koncesyjnej z przed wejścia w życie ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust. wyłącznego prawa na urządzenie i eksploatację elektrowni w danem mieście z zobowiązaniem się niezezwalania nikomu innemu zakładania przewodów elektrycznych na ulicach i placach miejskich dla podawania prądu do użytku publicznego i prywatnego, jak również niezakładania przez miasto samo takich przewodów, — wynika uprawnienie koncesjonarjusza do wyłącznego zbytu energji elektrycznej na terenie tego miasta. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 5 grudnia 1934 l. rej. 5297/30.— Wyrok NTA z 21 grudnia 1934 l. rej. 5297/30, 6465/31 w sprawie „Radomskiego Towarzystwa Elektrycznego" Sp. Akc. w Radomiu przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie uprawnienia rządowego Nr. 120 na elektryfikację, udzielonego Spółce Akc. „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego", i w przedmiocie nadania Spółce Akc. „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego" uprawnienia Nr. 151 na zakład elektryczny.

Magistrat m. Radomia, działając w wykonaniu polecenia b. Radomskiego Urzędu Gubernjalnego i b. Ministerstwa Spraw Wewn., zawarł w dniu 14 kwietnia 1900 z rosyjskiem Towarzystwem „Union", którego prawonabywcą jest Spółka Akc. „Radomskie Towarzystwo Elektryczne", umowę na 33 lat w sprawie elektryfikacji m. Radomia. W myśl powyższej umowy koncesjonowane Towarzystwo wybudowało zakład elektryczny w Radomiu i wykonywało elektryfikację m. Radomia.

W dniu 23 sierpnia 1928 Spółka Akc. „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego" wniosła do Ministerstwa Robót

Publ. podanie o nadanie jej na znacznej przestrzeni Województwa Kieleckiego prawa przetwarzania, przesyłania i rozdzielania energji elektrycznej.

Ministerstwo Robót Publ. po przeprowadzeniu dochodzeń nadało „Zjednoczeniu Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego" orzeczeniem z 11 marca 1929 uprawnienie rządowe Nr. 97, następnie zaś na skutek prośby tejże firmy z 16 marca 1929 o rozszerzenie jej uprawnień, Ministerstwo, po przeprowadzeniu nowych dochodzeń przez Urząd Wojewódzki, w wyniku rozprawy z 5 czerwca 1929 nadało „Zjednoczeniu" orzeczeniem z 17 kwietnia 1930 nowe uprawnienie rządowe Nr. 120, unieważniając jednocześnie poprzednie uprawnienie rządowe Nr. 97.

Zarówno jak unieważnione uprawnienie Nr. 97, i nowe uprawnienie Nr. 120 objęło m. Radom, nadając „Zjednoczeniu" w zmienionem sformułowaniu na terenie m. Radomia prawo przetwarzania, przesyłania i rozdzielania energji elektrycznej w celu jej zawodowego zbytu hurtowo, jednak bez prawa wyłączności.

Ponieważ przeciwko objęciu uprawnieniem „Zjednoczenia" również terenu m. Radomia zgłosiło sprzeciw „Radomskie Towarzystwo Elektryczne", powołując się na swe dobrze nabyte wyłączne uprawnienie elektryfikacji m. Radomia na podstawie umowy z 1900 r., jak również protestował Magistrat m. Radomia, Ministerstwo, załatwiając powyższe zastrzeżenia, w myśl § 16 rozp. wykon. do ustawy elektrycznej z 20 maja 1923 poz. 441 Dz. Ust., orzeczeniem z 6 maja 1930 zawiadomiło Towarzystwo i Magistrat m. Radomia o nieuwzględnieniu zastrzeżeń Towarzystwa i Magistratu, a to wobec tego, że w nowem uprawnieniu Nr. 120 nadano na terenie m. Radomia „Zjednoczeniu" tylko takie uprawnienia w odniesieniu do obszaru m. Radomia, jakie „Zjednoczenie" już poprzednio posiadało na podstawie unieważnionego jednocześnie uprawnienia Nr. 97.

Wreszcie na skutek nowych podań „Zjednoczenia" z 9 sierpnia i 9 października 1930 o dalsze rozszerzenie uprawnień „Zjednoczenia", Ministerstwo orzeczeniem z 28 maja 1931 nadało „Zjednoczeniu" nowe uprawnienie rządowe Nr. 151, unieważniając poprzednio wydane temuż „Zjednoczeniu" uprawnienie Nr. 120. Jednocześnie Ministerstwo zawiadomiło „Radomskie Towarzystwo Elektryczne", że sprzeciw tego Towarzystwa nie został uwzględniony, ponieważ umowa z r. 1900 nie zawiera i ze względu na przepisy prawne ówczesne zawierać nie mogła postanowień, nadających Towarzystwu wyłączne prawo wytwarzania, przetwarzania i rozdzielania energji elektrycznej w celu jej zawodowego zbytu na terenie m. Radomia.

„Radomskie Towarzystwo Elektryczne“ zaskarżyło kolejno do NTA orzeczenie Ministerstwa Robót Publ. z 17 kwietnia 1930 w przedmiocie nadania Spółce Akc. „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego“ uprawnienia rządowego Nr. 120, i orzeczenie Ministerstwa z 28 maja 1931 w przedmiocie nadania temuż „Zjednoczeniu“ uprawnienia rządowego Nr. 151....

NTA rozważył przedewszystkiem kwestję, czy pomimo unieważnienia orzeczenia z 17 kwietnia 1930 w sprawie nadania uprawnienia rządowego Nr. 120 przez uprawnienie rządowe z 28 maja 1931 Nr. 151, skarga przeciwko uprawnieniu rządowemu Nr. 120 podlega rozpatrzeniu NTA. Zastępca skarżącego Towarzystwa w podaniu z 9 czerwca 1934 i na rozprawie oświadczył, że podtrzymuje swą skargę przeciwko uchylonemu już orzeczeniu jedynie ze względu na niesłuszne, jego zdaniem, lecz możliwe komentowanie, że ewentualne uchylenie przez NTA uprawnienia z 28 maja 1931 Nr. 151, na skutek następnej skargi Towarzystwa lub innej skargi, może spowodować automatyczne odzyskanie mocy przez poprzednie unieważnione uprawnienie Nr. 120. Ponieważ nadanie uprawnienia rządowego na elektryfikację jest pomimo wymaganej zgody koncesjonarjusza aktem publicznym, nadającym posiadaczowi szerokie uprawnienia publiczne w myśl art. 6, 8 i 10 ustawy elektrycznej, ograniczające istotnie prawa osób trzecich, i jako takie, raz unieważnione przez władzę, nie może odzyskać swej mocy bez nowego pozytywnego aktu władzy publicznej, NTA, uważając, że przytoczona przez skarżącego odmienna wykładnia jest bezpodstawna i że prawa skarżącego Towarzystwa w razie uchylenia uprawnienia z 28 maja 1931 Nr. 151 nie mogą być naruszone z tytułu unieważnionego uprawnienia z 17 kwietnia 1930 Nr. 120, uznał, że skarga przeciwko temu uprawnieniu z 17 kwietnia 1930 nie podlega rozpatrzeniu przez NTA zarówno w myśl art. 9 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust., jak i w myśl art. 49 obowiązującego prawa o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Przystępując do rozpatrzenia skargi przeciwko uprawnieniu z 28 maja 1931 Nr. 151, NTA rozważył przedewszystkiem wysunięty przez władzę pozwaną zarzut braku legitymacji prawnej u skarżącego Towarzystwa do wniesienia tej skargi wobec niezaskarżenia analogicznego uprawnienia z 11 marca 1929 Nr. 97. NTA uznał zarzut ten za niesłuszny już chociażby dlatego, że władza pozwana w uprawnieniu z 17 kwietnia 1930 Nr. 120 unieważniła uprawnienie rządowe z 11 marca 1929 Nr. 97.

Zpośród zarzutów skargi NTA rozważył przedewszystkiem zasadniczy zarzut, że władza pozwana, nadając zaskarżonem orzeczeniem z 28 maja 1931 „Zjednoczeniu Elektrowni Okrę-

gu Radomskiego i Kieleckiego" uprawnienie do zbytu hurtowego energji elektrycznej na obszarze m. Radomia, naruszyła przysługujące „Radomskiemu Towarzystwu Elektrycznemu" prawo wyłącznego zbytu energji elektrycznej na tym obszarze, nabyte na podstawie koncesji z r. 1900.

Trybunał zarzut powyższy uznał za słuszny. Z treści art. 11, 12 i 13 ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust. wynika, że prawodawca stoi na stanowisku szanowania praw, nabytych przez zakłady elektryczne na podstawie umów koncesyjnych z ciałami samorządowemi, zawartych przed wejściem w życie tej ustawy. Do uzyskania uprawnień rządowych w myśl postanowień ustawy elektrycznej obowiązane są tylko te zakłady elektryczne, istniejące prawnie w chwili wejścia w życie ustawy elektrycznej, które bądź zmierzają do zmiany charakteru swej działalności, bądź do rozszerzenia obszaru zasilenia, bądź gdy zamierzają przedłużyć swą działalność poza okres, określony w umowie koncesyjnej. Ustawa wprowadza jedynie ograniczenie, że bezterminowe umowy koncesyjne, zawarte przed wejściem w życie ustawy elektrycznej, będą obowiązywały nie dłużej, jak do 1 stycznia 1972.

Wreszcie z ust. 2 art. 11 i art. 12 ustawy elektrycznej wynika, że ustawa ta nietylko zachowuje uprawnienia z umów koncesyjnych, zawartych przez związki samorządowe przed wejściem w życie ustawy elektrycznej w odniesieniu do koncesjonarjuszy, ale również w całości utrzymuje w mocy wynikające z tych umów koncesyjnych uprawnienia związków samorządowych do objęcia na własność i dalszego prowadzenia zakładów elektrycznych po wygaśnięciu koncesyj, i to bez obowiązku uzyskiwania uprawnienia rządowego i bez ograniczenia terminem 1 stycznia 1972.

Skoro więc w sprawie niniejszej jest niesporne, że „Radomskie Towarzystwo Elektryczne" posiada i wykonywa uprawnienie na elektryfikację m. Radomia na podstawie umowy koncesyjnej, zawartej z Magistratem m. Radomia w r. 1900, t. j. jeszcze przed wejściem w życie ustawy elektrycznej, a termin tej koncesji jeszcze nie upłynął, to prawa, wynikające dla skarżącego Towarzystwa z tej umowy, w myśl przytoczonych powyżej przepisów ustawy elektrycznej powinny być w całości uszanowane.

Wprawdzie władza pozwana oświadcza, że obowiązkowi temu nie uchybiła, skoro w ust. 3 § 8 uprawnienia Nr. 151 zastrzegła nienaruszenie praw „Radomskiego Towarzystwa Elektrycznego", wynikających z umowy z 14 kwietnia 1900, jednakże skarżące Towarzystwo ze swej strony oświadczyło, że zdaniem jego nadanie komukolwiek na obszarze m. Radomia prawa zbytu energji elektrycznej w jakimkol-

wiek, chociażby ograniczonym, zakresie, narusza wyłączne prawo elektryfikacji m. Radomia, przysługujące Towarzystwu na mocy umowy koncesyjnej z 1900 r.

W tym stanie rzeczy należy rozstrzygnąć, czy Towarzystwu rzeczywiście umową koncesyjną z 14 kwietnia 1900 zostało przyznane wyłączne prawo elektryfikacji m. Radomia.

Jak to już wyjaśnił i uzasadnił NTA w wyroku z 12 października 1934 w sprawie l. rej. 2844/31 [1]), zakładowi elektrycznemu, który zawarł umowę koncesyjną o dostarczanie energji elektrycznej ze związkiem samorządowym przed wejściem w życie ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust., służy na mocy art. 11 tejże ustawy również prawo wyłączności na terytorjum tego związku, jeżeli prawo to wynika z treści zawartej umowy.

Otóż z brzmienia § 3 i z uwagi do tegoż paragrafu umowy koncesyjnej z 14 kwietnia 1900 wynika niewątpliwie, że koncesjonarjuszowi zostało udzielone przez Zarząd m. Radomia nietylko wyłączne prawo zakładania kabli i innych przewodników na ulicach i placach miejskich dla podawania prądu do użytku publicznego i prywatnego, lecz wogóle prawo wyłączności na urządzenie i eksploatację elektrowni w Radomiu z jedynem ograniczeniem, że obywatele m. Radomia mają prawo urządzania prywatnych zakładów elektrycznych, jednakże tylko w granicach ich własnej nieruchomości, o ile ponadto jest to możliwe bez przesyłania prądu przez ulice i place.

Ponieważ pozatem w powyższej umowie koncesyjnej niema, poza wyraźnie zastrzeżonemi sprawami elektryfikacji tramwaju, telegrafu i telefonów, żadnego postanowienia, z którego możnaby wywnioskować, że intencją stron, umowę zawierających, było ograniczenie wyłącznego prawa do elektryfikacji m. Radomia, przyznanego skarżącemu Towarzystwu w przytoczonych powyżej przepisach § 3 i uwagi do tego paragrafu, że przeciwnie z całej treści umowy wynika, że strony zmierzały do uregulowania wyłącznie pomiędzy sobą całokształtu sprawy dostarczania prądu elektrycznego przez dany zakład elektryczny na potrzeby gminy miejskiej i jej mieszkańców, — należy uznać, w myśl wywodów skargi, że na podstawie umowy koncesyjnej z 14 kwietnia 1900 Towarzystwu przysługuje wyłączne prawo zbytu energji elektrycznej na obszarze m. Radomia.

Skoro zaś Towarzystwo posiada wyłączne prawo elektryfikacji na obszarze m. Radomia, nadanie „Zjednoczeniu Elektrowni Okrę-

---

[1]) OPA 1060/35.

gu Radomskiego i Kieleckiego" uprawnienia do hurtowego zbytu energji elektrycznej na terenie m. Radomia, chociażby bez prawa wyłączności, było naruszeniem art. 11 ustawy elektrycznej z 21 marca 1922.

Wywody władzy pozwanej, że nie mogło być mowy o wyłączności uprawnień Towarzystwa do elektryfikacji m. Radomia, ponieważ obowiązujące poprzednio przepisy zaborcze wykluczały tego rodzaju uprawnienia, są nieistotne już chociażby dlatego, że władza pozwana przepisów tych nie wymienia, a z samego braku w przepisach o zarządzie miejskim, wydanych w latach 60-tych zeszłego stulecia, specjalnego postanowienia, upoważniającego władze miejskie do zawarcia umowy na elektryfikację miasta, nie można jeszcze wyprowadzić nieważności takiej umowy, tem bardziej, że w danym wypadku, jak to wynika z tekstu umowy z 14 kwietnia 1900, umowa ta została zawarta przez Magistrat m. Radomia w wykonaniu polecenia władzy nadzorczej nad zarządem miasta.

Z motywów powyższych NTA, nie wchodząc w rozpatrzenie pozostałych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy nieistotnych, uchylił orzeczenie Ministerstwa Robót Publ. z 28 maja 1931 w przedmiocie uprawnienia Nr. 151 w części, dotyczącej objęcia m. Radomia uprawnieniem rządowem Nr. 151, nadanem firmie „Zjednoczenie Elektrowni Okręgu Radomskiego i Kieleckiego", z powodu niezgodności z ustawą, skargę zaś na orzeczenie Ministerstwa z 17 kwietnia 1930 w przedmiocie uprawnienia rządowego Nr. 120 pozostawił bez rozpoznania.

1064.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Prawo licytacyjnego nabywcy majątku do żądania wyłączeń.

1. Nabywca w drodze licytacji majątku, ulegającego obowiązkowi parcelacyjnemu na skutek już dokonanych, lecz w księgach hipotecznych nieuwidocznionych wyłączeń z ogółu majątków poprzedniego właściciela, może żądać dokonania wyłączeń z nabytego majątku na zasadzie art. 4 i 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust.

2. Prawo to nie służy mu jednak wtedy, gdy choćby jeden z majątków poprzedniego właściciela był już umieszczony w wykazie

imiennym, chociaż w księdze hipotecznej nie było adnotacji o zarządzeniu przymusowego wykupu. (Zasady prawne, wpisane do księgi zasad prawnych).

Uchwała Zgromadzenia ogólnego NTA z 5 maja 1934. — Wyrok NTA z 23 października 1934 l. rej. 8486/30 w sprawie Macieja Radziwiłła przeciw Ministrowi Reform Roln. w przedmiocie wyłączeń z art. 4 ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

...Skarżący zarzucił, że stanowisko Ministra Reform Roln., jakoby prawomocne orzeczenie Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Kielcach z 21 grudnia 1926 o dokonaniu wyłączeń na mocy art. 4 ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. dla całości dóbr Staszów—Rytwiany, stanowiących wówczas w całości własność Róży Radziwiłłowej, było wiążące i dla niego, nie jest słuszne, albowiem, zdaniem skarżącego, nieruchomości Słupia Wielka i Karsy Wielkie skarżący nabył na licytacji, a więc mogą go wiązać tylko te ograniczenia i ścieśnienia, które zostały ujawnione w wykazie hipotecznym, powyższe orzeczenie zaś w księgach hipotecznych nie zostało ujawnione, a więc jego nie obowiązuje.

Zarzutu tego NTA nie uznał za trafny.

Słusznie wprawdzie skarżący twierdzi, że nabywcę majątku nieruchomego z licytacji obowiązują tylko te ograniczenia i ścieśnienia, które figurują w wykazie hipotecznym, zasady tej jednak, nie nastręczającej żadnej wątpliwości, gdy idzie o ograniczenia prawa własności, wynikające ze stosunków prawno-prywatnych, nie można tak bezwzględnie stosować, gdy w grę wchodzą ograniczenia i ścieśnienia prawa własności, wynikające z należycie ogłoszonych ustaw i rozporządzeń, jako że nikt nie może zasłaniać się ich nieznajomością. Jeżeli bowiem dana ustawa, dotycząca ograniczenia prawa własności majątku nieruchomego, ściśle określa zakres ograniczeń i objekt podlegający tym ograniczeniom, to skuteczność tego ograniczenia nie może być uzależniona od uwidocznienia go w odnośnym wykazie hipotecznym.

Ustawa o wykonaniu reformy rolnej, na której oparto zaskarżone orzeczenie, jeżeli idzie o właścicieli pojedyńczych majątków, zupełnie ściśle ustala tak zakres ograniczenia prawa własności przez określenie w art. 4 pewnych podstawowych norm władania, jak również i objekt, podlegający temu ograniczeniu, mianowicie poddaje temu ograniczeniu każdy bez wyjątku majątek ziemski, obszarem przewyższający tę podstawową normę, przyczem, wobec zakazu dzielenia takich majątków bez zezwolenia władz ziemskich, zmiana wła-

ściciela nie wpływa w tym wypadku na istotę ograniczenia władania. Nie można natomiast powiedzieć, by wspomniana ustawa zawierała ścisłe określenie zakresu ograniczenia i objektu, gdy idzie o właścicieli kompleksów majątków, z chwilą bowiem sprzedaży z licytacji publicznej jednego majątku, należącego do danego kompleksu, powstają już, zamiast jednego poprzedniego, dwa objekty i wówczas nawet w tym wypadku, gdy wyłączenia dla właściciela dawnego kompleksu były już dokonane, nabywca tego jednego majątku może zgłosić wniosek o oddzielne dla siebie wyłączenia. Roszczenie takie nie służy mu jednak, gdy okoliczność, iż sprzedany z licytacji majątek wraz z innemi majątkami poprzedniego właściciela winien być traktowany w obliczu reformy rolnej jako jednostka, podana została do wiadomości ogólnej w należytym trybie, t. j. bądź drogą adnotacji w odnośnym wykazie hipotecznym, bądź drogą ogłoszenia odpowiedniego zarządzenia w Dzienniku Ustaw. Za takie ogłoszenie należy m. i. uważać pomieszczenie w przewidzianym w art. 19 ustawy o wykonaniu reformy rolnej wykazie imiennym choćby jednego z kompleksu majątków poprzedniego właściciela, okoliczność ta bowiem świadczy, że majątek ten wraz z innemi majątkami tegoż właściciela traktowany był już jako jedna całość.

W niniejszym wypadku wprawdzie wykaz hipoteczny nabytych przez skarżącego nieruchomości ziemskich Słupia Wielka i Karsy Wielkie odnośnej adnotacji nie zawiera, lecz decyzja władz ziemskich co do łącznego traktowania wszystkich majątków poprzedniej właścicielki Róży Radziwiłłowej jako jednostki została ujawniona w ogłoszonych zgodnie z przepisem art. 19 ustawy o wykonaniu reformy rolnej wykazach imiennych z 9 stycznia 1926 poz. 14 Dz. Ust. (Nr. 93) i z 5 stycznia 1927 poz. 13 Dz. Ust. (Nr. 36), na zasadzie których z ogólnych posiadłości Róży Radziwiłłowej poddano przymusowemu wykupowi: 400 ha z majątków Słupiec i Łubnice, oraz 210 ha z majątków Łubnice i Zborówek. Jeżeli przeto władza pozwana żądania skarżącego dokonania wyłączeń z art. 4 ustawy o wykonaniu reformy rolnej w powyższych warunkach nie uwzględniła, to w takiem jej postępowaniu Trybunał nie dopatrzył się obrazy prawa.

W tym stanie rzeczy przedstawia się jako nieistotne dla oceny legalności zaskarżonego orzeczenia wyrażone w niem, a zwalczane przez skarżącego w skardze, domniemanie władzy pozwanej, że skarżący, jako syn, wiedział o skorzystaniu przez matkę z uprawnienia do wyłączeń.

Kierując się powyższemi rozważaniami, Trybunał skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Wyrok wychodzi ze słusznego założenia, że ograniczenia własności natury publiczno-prawnej mają skutek wobec nabywcy licytacyjnego także wówczas, kiedy nie są uwidocznione w księdze wieczystej, opierają się bowiem na publicznie ogłoszonych przepisach prawnych, na których nieznajomość nikt nie może się powoływać. Jednakowoż o ile chodzi o ograniczenia, zawarte w ustawie o wykonaniu reformy rolnej, to niezawsze nabywca na podstawie samych przepisów ustawowych będzie mógł powziąć wiadomość o rozmiarach tego ograniczenia. Będzie znać tylko maximum władania w danym okręgu i to nie z całą pewnością, gdyż jeśli poprzedni właściciel miał kilka majątków, to ową podstawową normę władania oblicza się od całego kompleksu. Zatem już pierwszy szczegół faktyczny, zmieniający zakres ścieśnienia jego prawa, o którym z ustawy dowiedzieć się nie może. Dalej nie będzie wiedzieć, czy wyłączenie już nastąpiło, czy nie, co również nie jest dla nabywcy obojętne, gdyż ma w danym razie prawo przedstawić projekt wyłączenia. A wreszcie przy kompleksie majątków nie wie, czy na nabyty przez niego majątek ziemski przypada wyłączenie, a jeżeli tak, w jakim obszarze. Tych wszystkich wiadomości nie może powziąć ani z księgi wieczystej, jeżeli niema odpowiednich wpisów, ani z tekstu ustawy lub uzupełniających ją rozporządzeń. NTA zajął zasadnicze stanowisko ochrony nabycia w dobrej wierze i w konsekwencji przyznał nabywcy prawo żądania dokonania wyłączeń nawet w przypadku, kiedy dla poprzedniego właściciela wyłączenia te już zostały dokonane, ale w księgach hipotecznych nie uwidocznione. Oczywiście stać się to może tylko pod warunkiem, jeżeli nabywca o ograniczeniu lub wykonaniu tego prawa przez poprzedniego właściciela nie wiedział lub nie powinien się był dowiedzieć. Za okoliczność, z której wynika, że nabywca o ograniczeniu, a nawet utracie prawa żądania wyłączenia powinien był wiedzieć, uważa NTA umieszczenie choćby jednego z majątków poprzedniego właściciela w wykazie imiennym, naturalnie z tem wyraźnem zaznaczeniem, że wchodzi on w skład kompleksu dóbr (co w zasadzie prawnej nie jest zaznaczone, tylko w motywach, a stanowi moment istotny). Z tego bowiem publicznego ogłoszenia mógł się nabywca dowiedzieć, że majątek przez niego przejęty nie jest jedynym majątkiem ziemskim poprzednika i że wobec tego przy dokonywaniu wyłączenia wszystkie posiadłości jako całość będą traktowane i niewiadomo, czy na majątek przez niego nabyty wogóle jakieś wyłączenie przypadnie. Ta świadomość wystarczy do uchylenia „dobrej wiary“, która tylko wtedy może być przyjęta, gdy nabywcy nie są znane lub nie muszą być znane żadne fakty, mogące wzbudzić jego wątpliwość co do nabycia prawa. Skoro zaś niema nabycia w dobrej wierze, odpada także potrzeba jego ochrony.

Alfred Ohanowicz

1065.

SPRAWY ROLNE.

Przewłaszczenie: Kwalifikacje nabywcy.

Kwalifikacje rolnicze małżonka czy też innego członka rodziny nabywcy nie mogą zastąpić braku odpowiednich kwalifikacyj samego nabywcy, przewidzianych w p. 2 § 3 obwieszczenia niem. Rady Związkowej z 15 marca 1918 Dz. Ust. Rz. Nr. 36. (Teza).

Wyrok NTA z 24 września 1934 l. rej. 9433/31 w sprawie Marty Nasilowskiej przeciw Ministerstwu Reform Roln. w przedmiocie zezwolenia na przewłaszczenie.

Na mocy kontraktu ... z 30 stycznia 1928 Rozalja B. sprzedała Marcie Nasilowskiej nieruchomości ziemskie w pow. szubińskim o obszarze 20,5 ha za 42.800 zł. Okręgowy Urząd Ziemski w Poznaniu decyzją z 27 grudnia 1928 odmówił zezwolenia na przewłaszczenie wymienionej nieruchomości, ponieważ tranzakcja ma charakter spekulacyjnego handlu gruntami, powołując się na p. 1 § 3 obwieszczenia niem. Rady Związkowej z 15 marca 1918 Dz. Ust. Rz. Nr. 36. Minister Reform Roln., do którego Nasilowska odwołała się, mając na względzie, że nabywczyni nigdy osobiście i samodzielnie nie gospodarowała i nie prowadzi również gospodarstwa na nabytej nieruchomości, jakkolwiek na niej zamieszkuje, że nabywczyni jest osobą podstawioną, gdyż faktycznym nabywcą i prowadzącym gospodarstwo jest jej ojciec, że w tych warunkach tranzakcja jest sprzeczna z obowiązującemi zasadami agrarnemi, które są wyrażone w ustawie z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust., — orzeczeniem z 13 sierpnia 1931 na zasadzie p. 2 § 3 wspomnianego obwieszczenia niem. Rady Związkowej z 15 marca 1918 oraz przepisów ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. postanowił decyzję Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Poznaniu z 27 grudnia 1928 utrzymać w mocy.

Rozpoznając wniesioną przez Nasilowską skargę na powyższe orzeczenie w związku z odpowiedzią władzy pozwanej, NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca twierdzi, że władza pozwana niesłusznie odmówiła jej zezwolenia na przewłaszczenie, ponieważ: 1) przy rozstrzyganiu pytania, nasuwającego się z brzmienia p. 2 § 3 obwieszczenia niem. Rady Związkowej z 15 marca 1918, nie wzięła pod uwagę tego decydującego faktu, że mąż skarżącej jest zawodowym rolnikiem, oraz 2) bezpodstawnie uznała, iż skarżąca jest osobą podstawioną, jakkolwiek bowiem ojciec dał jej środki na nabycie spornej nieruchomości, to jednak jest to typowy wypadek, gdy ojciec kupuje córce gospodarstwo jako posag.

Zarzutu powyższego Trybunał nie uznał za trafny.

Wspomniany p. 2 § 3 obwieszczenia niem. Rady Związkowej, na którym władza pozwana m. i. oparła swe odmowne orzeczenie, wyraźnie i kategorycznie głosi, że zezwolenia należy odmówić, gdy nabywcą jest osoba, dla której rolnictwo nie jest lub nie było głównym zawodem. Ani z powyższego przepisu, ani z przepisów ustawy

o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925, którą w tego rodzaju sprawach władze winny mieć na względzie, nie wynika, by kwalifikacje rolnicze małżonka czy innego członka rodziny nabywcy mogły zastąpić brak odpowiednich kwalifikacyj samego nabywcy. Jeżeli więc i w niniejszym wypadku wobec stwierdzenia, że nabywczyni Nasiłowska nigdy osobiście i samodzielnie na roli nie gospodarowała, władza pozwana wydania zezwolenia na przewłaszczenie odmówiła, to Trybunał nie mógł dopatrzeć się w tem obrazy przepisów ustawowych.

Ponieważ zaś przytoczona wyżej okoliczność sama przez się dostatecznie już uzasadniała wydanie odmownego orzeczenia, przeto Trybunał uznał za zbędne rozważanie następnej kwestji, czy Nasiłowską należało traktować jako osobę podstawioną, takie bowiem czy inne rozstrzygnięcie tego zagadnienia nie mogłoby już wobec ustalonego braku u nabywczyni kwalifikacyj rolniczych, wpłynąć na odmienne załatwienie sprawy przez władzę pozwaną.

Z powyższych względów NTA skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

1066.

SPRAWY ROLNE.

Scalanie gruntów: Uprawnienia rady uczestników scalenia.

Uprawnienia rady uczestników scalenia, przewidziane w p. a) cz. 2 art. 22 ustawy scaleniowej z 31 lipca 1923 poz. 833/27 Dz. Ust., dotyczą nietylko gruntów włościańskich, lecz wogóle wszelkich gruntów wchodzących w obszar scalenia. (Teza).

Wyrok NTA z 18 grudnia 1934 l. rej. 7310/32 w sprawie Paulina Wyrzykowskiego przeciw Okręgowej Komisji Ziemskiej w Warszawie w przedmiocie podziału wspólnoty gruntowej wsi Wyrzyki Duże, przeprowadzonego w toku scalenia gruntów wsi Wyrzyki Duże i Wyrzyki Małe.

...Nieuzasadnione jest twierdzenie skarżącego, jakoby zakreślone w p. a) cz. 2 art. 22 ustawy scaleniowej uprawnienia rady uczestników scalenia ograniczały się jedynie do wspólnot włościańskich, ustawa scaleniowa bowiem dotyczy zarówno gruntów włościańskich, jak wszelkich innych, gdyby więc ustawodawca miał zamiar różniczkować grunty włościańskie czyli tabelowe i drobnoszlacheckie czyli nietabelowe, to musiałby jednocześnie ustalić specjalny, równo-

rzędny z radą uczestników scalenia, organ, któryby wykonywał przewidziane w wyżej powołanym art. 22 czynności w stosunku do gruntów niewłościańskich; tymczasem ustawa scaleniowa żadnych tego rodzaju organów nie przewiduje....

1067.

SPRAWY ROLNE.

Scalanie gruntów: Uzasadnienie odmowy uwzględnienia życzeń poszczególnych uczestników scalenia.

Nie stanowi wadliwości postępowania ogólnikowe uzasadnienie przez władzę względami gospodarczemi i topograficznemi oraz interesem ogółu odmowy uwzględnienia życzeń poszczególnych uczestników scalenia, jeżeli ci ostatni również nie uzasadnili bliżej swych życzeń. (Teza).

Wyrok NTA z 22 października 1934 l. rej. 5193/33 w sprawie Józefa Jędrzejczyka i innych przeciw Okręgowej Komisji Ziemskiej w Białymstoku w przedmiocie scalenia gruntów wsi Wolkowe.

...Skarżący zarzucają wadliwość postępowania, polegać mającą na braku czy też ogólnikowości motywów, dla których nie zostały uwzględnione życzenia skarżących co do położenia wydzielonych im kolonij.

Co się tyczy braku umotywowania, to zarzut ten nie jest zgodny ze stanem sprawy, ponieważ władza pozwana orzeczenie swe w tym kierunku umotywowała miejscowemi warunkami gopodarczemi i terenowemi oraz sprzecznemi interesami ogółu uczestników scalenia.

Co się zaś tyczy ogólnikowości motywów, to, ponieważ ustawa nie nakazuje bezwzględnie, lecz jedynie zaleca „w miarę możności" uwzględnienie życzeń poszczególnych uczestników scalenia, — zarzut skarżących możnaby uznać za uzasadniony, gdyby skarżący życzenia swe bliżej w toku postępowania uzasadnili jakiemiś okolicznościami, gdyż władza winnaby była wówczas wziąć pod uwagę wagę okoliczności, przytoczonych przez poszczególnych uczestników, i porównać ją z interesem ogółu; skoro jednak w niniejszym wypadku skarżący życzeń swoich nie umotywowali bliżej, to i władza pozwana nie miała nietylko potrzeby, lecz nawet możności rozprawienia się z nieznanemi jej motywami skarżących i jeżeli wobec tego

uzasadniła nieuwzględnienie życzeń skarżących ogólnikowo miejscowemi warunkami gospodarczemi i terenowemi, a przedewszystkiem interesem ogółu, któremu w myśl zasady, wypowiedzianej już niejednokrotnie przez Trybunał, ustąpić muszą życzenia poszczególnych uczestników, to w tem Trybunał nie mógł się dopatrzeć wadliwości postępowania. . . .

1068.

SPRAWY WODNE.

Legitymacja do zarzutów przeciw udzieleniu pozwolenia wodno-prawnego.

Osoby trzecie, które przy komisyjnem dochodzeniu wodnoprawnem ani poprzednio nie brały udziału w postępowaniu, nie mają prawa wniesienia zarzutów (art. 196 ust. 2 ustawy wodnej) przeciw udzieleniu pozwolenia wodno-prawnego także w tym razie, gdy przy dochodzeniu komisyjnem rozszerzono projekt budowy wodnej. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 16 stycznia 1935 l. rej. 6022/32.— Wyrok NTA z 24 stycznia 1935 l. rej. 6022/32 w sprawie Dr. Oktawa Hlavatego przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu Lwowskiemu w przedmiocie konsensu wodno-prawnego na stację pomp w Woli Dobrostańskiej.

Gmina m. Lwowa podaniem z 2 grudnia 1927 wniosła prośbę o zezwolenie jej na pobór wody w ilości 50 litrów na sekundę czyli 4.320 m^3 na dobę zapomocą kilku studzien w gminie Wola Dobrostańska i na odprowadzanie tej wody rurociągiem do istniejącego głównego rurociągu, doprowadzającego wodę do Lwowa. Starosta w Gródku Jagiellońskim ogłoszeniem z 20 grudnia 1927 podał powyższą prośbę do publicznej wiadomości, zaznaczając m. i., że gmina m. Lwowa zamierza pobierać około 4.320 m^3 na dobę. Tem samem ogłoszeniem zarządził zarazem Starosta dochodzenie komisyjne na dzień 25 stycznia 1928. Przy dochodzeniu tem gmina m. Lwowa zmieniła swoją prośbę o tyle, że zażądała zezwolenia na pobór wody w ilości 75 litrów na sekundę.

Decyzją z 16 marca 1928 udzielił Starosta na podstawie art. 45 ust. 1 i 2 ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 936 Dz. Ust. gminie m. Lwowa żądanego zezwolenia, określając rozmiar poboru wody na około 75 litrów na sekundę.

W listopadzie 1931 wniósł Dr. Oktaw Hlavaty podanie, oznaczone jako odwołanie od decyzji z 16 marca 1928, względnie jako wniosek o uchylenie tej decyzji w drodze nadzoru na podstawie art. 101 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. W podaniu tem Dr. Hlavaty podniósł m. i., że jest właścicielem majętności Dobrostany, graniczącej bezpośrednio z należącą do gminy m. Lwowa majętnością Wola Dobrostańska, i że zezwolony gminie m. Lwowa pobór wody oddziała szkodliwie na prawo wodne, związane z majętnością Dobrostany.

Urząd Wojewódzki we Lwowie orzeczeniem z 25 kwietnia 1932 uznał powyższe podanie jako odwołanie za niedopuszczalne i z tego powodu podanie to jako odwołanie odrzucił, podnosząc w motywach, że według art. 205 wspomnianej wyżej ustawy wodnej orzeczenie winno być doręczone przedsiębiorcy tudzież wszystkim urzędom i osobom, które podniosły sprzeciwy i roszczenia, że Dr. Hlavaty ani przy dochodzeniu komisyjnem, przeprowadzonem w dniu 25 stycznia 1928, ani też przed tym terminem nie zgłosił sprzeciwu względnie roszczenia, a wobec tego w sprawie nie uczestniczył w charakterze strony, że w następstwie tego Starosta nie był obowiązany do doręczenia mu decyzji, że według art. 82 wspomnianego już wyżej rozporządzenia z 22 marca 1928 prawo odwołania od decyzji głównej służy tylko stronom, że ogłoszenia dochodzenia komisyjnego dokonano ściśle według postanowień, zawartych w ust. 2 art. 195 ustawy wodnej i że wobec tego Dr. Hlavaty w myśl postanowień, zawartych w ust. 5 powyższego artykułu, nie może zasłaniać się tem, iż o przedsiębiorstwie nie wiedział. Urząd Wojewódzki zaznaczył zarazem, że co do decyzji Starosty z 16 marca 1928 postanowił nie skorzystać z unormowanego art. 101 rozporządzenia z 22 marca 1928 prawa uchylenia orzeczenia w trybie nadzoru. Niezależnie od tego Urząd Wojewódzki stwierdził ponadto, że w sprawie, o której mowa, nie są spełnione warunki do zastosowania tego przepisu, i stwierdzenie to szczegółowo umotywował.

Na to orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego wniósł Dr. Hlavaty skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący, powołując się na art. 195 ust. 3 ustawy wodnej, podnosi, że winien być być wezwany do udziału w dochodzeniu komisyjnem, gdyż Starosta winien był uważać go za wiadomą osobę interesowaną, a to z tego powodu, że skarżący w związku z próbnem pompowaniem wody przez gminę m. Lwowa wniósł w r. 1927 kilka podań do Starostwa o wdrożenie postępowania wodno-prawnego.

Wywody te nie mają istotnego znaczenia. Jak to bowiem NTA wyjaśnił w wyroku z 29 stycznia 1932 l. rej. 1484/30 w sprawie ze

skargi Zofji Kusocińskiej na orzeczenie Warszawskiego Urzędu Wojewódzkiego z 22 października 1929 (Zbiór wyroków Nr. 487 A), z art. 195 ustawy wodnej wynika, że niezawezwanie osoby interesowanej do rozprawy wodno-prawnej nie skutkuje samo przez się nieważności tej rozprawy i wydanego na jej podstawie orzeczenia wodno-prawnego, jeżeli ogłoszenie rozprawy zostało dokonane ściśle według postanowień, zawartych w ust. 2 tegoż artykułu.

W dalszych wywodach skarżący zarzuca, że ten ostatni warunek nie jest w niniejszej sprawie spełniony. Na poparcie tego zarzutu skarżący podnosi przedewszystkiem, że według art. 195 ust. 2 ustawy wodnej w ogłoszeniu komisyjnego dochodzenia ma być przytoczony opis zamierzonego przedsiębiorstwa, że opis ten nie powinien wychodzić poza granice żądania strony, proszącej o zezwolenie, że tymczasem gmina m. Lwowa w prośbie swej z 2 grudnia 1927 określiła ilość zapotrzebowanej wody na 50 litrów na sekundę czyli 4.320 m^3 na dobę, a w ogłoszeniu z 20 grudnia 1927 określono tę ilość na o k o ł o 4.320 m^3 na dobę, że gmina m. Lwowa podniosła przy dochodzeniu komisyjnem ilość zapotrzebowanej wody z 50 na 75 litrów na sekundę, a Starosta udzielił zezwolenia na pobór tej ostatnio wskazanej ilości i że powyższa zmiana co do ilości wody była niedopuszczalna ze względu na cel przepisanego w art. 195 (ust. 2) ogłoszenia opisu zamierzonego przedsiębiorstwa.

Rozpatrując te wywody, należy zaznaczyć, że okoliczność, iż decyzją z 16 marca 1928 udzielono zezwolenia na pobór wody w ilości wyższej od wskazanej w podaniu gminy m. Lwowa z 2 grudnia 1927 dotyczy nie kwestji zgodności ogłoszenia dochodzenia komisyjnego z postanowieniami, zawartemi w ust. 2 art. 195, lecz kwestji dopuszczalności udzielenia zezwolenia. Z art. 196 ust. 2 zaś wynika, że ci, którzy w czasie od ogłoszenia dochodzenia komisyjnego do zamknięcia tego dochodzenia nie podnieśli przeciw udzieleniu zezwolenia żadnych zarzutów, tracą prawo do nich. Rygoru tego nie ograniczono tylko do wypadków, w których zezwolenie co do rozmiaru nadanych niem uprawnień mieści się w granicach pierwotnej prośby o nie. Przyjąć wobec tego należy, że ma on zastosowanie tak w tych wypadkach, jak i w wypadkach, w których osoba, prosząca o zezwolenie, swoją prośbę pierwotną rozszerzyła przy dochodzeniu komisyjnem i władza przychyliła się do tej rozszerzonej prośby. A ponieważ skarżący nie twierdzi nawet, że we wskazanym wyżej okresie wniósł jakiekolwiek zarzuty przeciw udzieleniu zezwolenia, przeto z upływem tego okresu utracił prawo podnoszenia ich, zachowując jedynie — w myśl dalszych postanowień art. 196 (ust. 2) — prawo żądania wzniesienia i utrzymywania urządzeń, zapobiegających ewentu-

alnemu szkodliwemu oddziaływaniu wykonywania uprawnienia, nadanego gminie m. Lwowa, względnie prawo żądania odszkodowania.

O ile zaś chodzi o wspomniane wyżej ogłoszenie, to winno ono, jak to nakazuje ust. 5 art. 195, być dokonane ściśle według ust. 2 tegoż artykułu. Według tego przepisu opis zamierzonego przedsiębiorstwa winien być podany do wiadomości publicznej przez wywieszenie ogłoszenia w siedzibie władzy, udzielającej pozwolenia, w sposób tam przyjęty, oraz we wszystkich gminach, na które według uznania władzy przedsiębiorstwo ma się rozciągać. Ten sam przepis w brzmieniu, w jakiem obowiązywał przed jego zmianą, dokonaną rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 24 lutego 1928 poz. 205 Dz. Ust., głosi dalej, że nadto winno być ogłoszenie zamieszczone w dziennikach, przeznaczonych do urzędowych ogłoszeń. Jaki powinien być opis, przewidziany w tym przepisie, a mianowicie, czy ma on być szczegółowy, czy też może on być ogólny, co do tego ustawa nie zawiera bliższych wskazań. Jakkolwiekby jednak tę kwestję rozstrzygnąć, uznać należy, że, skoro opis ten dotyczy zamierzonego przedsiębiorstwa, to szczegóły w nim przytoczone nie mogą być niezgodne z zamiarem przedsiębiorcy, a w szczególności niezgodne z danemi, których przedsiębiorca obowiązany jest w myśl art. 191 dostarczyć w prośbie o zezwolenie wodno-prawne. W rachubę — rzecz jasna — może przytem wchodzić tylko niezgodność pod względem istotnym. Takiej niezgodności nie można się jednak dopatrzeć w tem, że gmina m. Lwowa w podaniu z 2 grudnia 1927 określiła ilość zapotrzebowanej wody na 4.320 m^3 na dobę, a w ogłoszeniu z 20 grudnia 1927 ilość tę określono na około 4.320 m^3 na dobę. Celem bowiem ogłoszenia jest zabezpieczenie osobom trzecim możności obrony swoich praw lub interesów, tej zaś możności nie ukróciło skarżącemu przytoczone wyżej ogłoszenie. W szczególności nie można się w niem dopatrzeć wprowadzenia skarżącego w istotny błąd. W określeniu bowiem „około 4.320 m^3" mieści się także określenie 4.320 m^3. Na wywody zaś skarżącego, że gmina m. Lwowa od początku zamierzała uzyskać zezwolenie na pobór 75 litrów na sekundę, a w podaniu z 2 grudnia 1927 określiła tę ilość na 50 litrów tylko w celu uśpienia czujności osób interesowanych, i że dowodzi tego fakt, iż zaprojektowano pompy, które bez przerobienia względnie zmiany ich mogą spełniać swoje zadanie także co do tej większej ilości wody, należy zaznaczyć, że fakt powyższy nie wskazuje jeszcze na zły zamiar. Gmina m. Lwowa bowiem, projektując pompy, zdolne do tłoczenia ilości wody ponad 50 litrów na sekundę, kierowała się widocznie myślą zabezpieczenia sobie już zgóry urządzeń technicznych, któreby się mogły nadać także w razie, gdyby w przyszłości zapotrzebowanie

wody wzrosło, z tego jednak jeszcze nie wynika, że już w chwili wniesienia podania z 2 grudnia 1927 miała zamiar pobierania wody ponad 50 litrów na sekundę.

Na poparcie zarzutu, że ogłoszenie z 20 grudnia 1927 nie odpowiadało ściśle wymogom z ust. 2 art. 195, skarżący podnosi również, że, skoro w tym przepisie nakazano wywieszenie ogłoszenia we wszystkich gminach, na które według uznania władzy przedsiębiorstwo ma się rozciągać, to rzeczą Starostwa było zarządzić to wywieszenie co najmniej w dwóch gminach, tymczasem wywieszenia tego dokonano tylko w gminie Wola Dobrostańska, a pominięto sąsiednie gminy Dobrostany i Zatokę, mimo że w tych gminach poziom wody w studniach znacznie się obniżył wskutek eksploatacji zezwolenia, udzielonego gminie m. Lwowa.

Także i te wywody nie są trafne. Z ust. 2 art. 195 wynika bowiem, nie że ogłoszenie ma być wywieszone co najmniej w dwóch gminach, lecz że wywieszenie to ma nastąpić w każdej gminie, na którą według uznania władzy przedsiębiorstwo ma się rozciągać. Jeżeli zatem ten ostatni warunek zachodzi tylko co do jednej gminy, to wywieszenie ogłoszenia tylko w niej samo przez się nie dowodzi niezgodności z przepisem, o którym mowa. Chodzić wobec tego może tylko o to, czy w chwili zarządzenia ogłoszenia była dostateczna podstawa do przyjęcia, że przedsiębiorstwo gminy m. Lwowa rozciąga się tylko na Wolę Dobrostańską.

W tym względzie należy stwierdzić, że według podania gminy m. Lwowa z 2 grudnia 1927 zaprojektowane przez nią ujęcie wody, stacja pomp i rurociąg leżą w całości tylko w obrębie gminy Wola Dobrostańska. Kwestja zaś, czy przedsiębiorstwo gminy m. Lwowa wprawdzie nie przez swoje urządzenia, lecz przez skutki poboru wody rozciąga się na inne gminy, pozostawiona była uznaniu Starosty.

Bezskuteczny jest także zarzut skarżącego, iż kilkakrotnie wyżej wspomniane ogłoszenie również z tego powodu nie może być uważane za dokonane zgodnie z art. 195 ust. 2, że zamieszczono je w Gazecie Lwowskiej z 28 grudnia 1927, termin zaś dochodzenia komisyjnego wyznaczono na dzień 25 stycznia 1928, a zatem tych dwóch dni nie oddzielał co najmniej czterotygodniowy okres, przepisany w art. 196 ust. 1. Pominąwszy bowiem, że okres ten, jak to okazuje się z ostatnio wymienionego przepisu, liczony być może albo od wywieszenia ogłoszenia w siedzibie władzy, udzielającej zezwolenia, albo od dnia następującego po wyjściu dziennika, zawierającego ostatnie ogłoszenie, i że ogłoszenie z 20 grudnia 1927 wywieszono na tablicy urzędowej Starostwa w dniu 25 grudnia 1927, uznać należy, że

zarzut powyższy nie ma istotnego znaczenia, ponieważ skarżący nawet nie twierdzi, że z tego powodu, o którym mowa, nie podniósł we właściwym czasie zarzutów przeciw udzieleniu zezwolenia, a przeciwnie roszczenia swoje opiera na niezgodności ogłoszenia z udzielonem zezwoleniem.

Kierując się temi rozważaniami, należało skargę, o ile ona zwrócona jest przeciwko tej części zaskarżonego orzeczenia, którą uznano odwołanie skarżącego za niedopuszczalne, oddalić jako nieuzasadnioną.

Pozostałe zaś wywody skargi, jako skierowane przeciwko tej części zaskarżonego orzeczenia, w której Urząd Wojewódzki postanowił nie skorzystać z prawa uchylenia decyzji Starosty w trybie nadzoru, należało w myśl art. 61 p. 1 i art. 6 p. 2 prawa o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) pominąć, ponieważ niewykorzystanie przez władzę prawa nadzoru, jest — jak to wynika z art. 101 i 103 rozporządzenia o post. admin. — pozostawione swobodnemu uznaniu władzy.

W powyższym wyroku rozstrzygnął NTA o prawach osób interesowanych w postępowaniu wodno-prawnem.

Rozstrzygnięcie to opiera się na przepisach art. 191 i dalszych ustawy wodnej z 19 września 1922, zawierających cały szereg skrupulatnych wskazań, mających z jednej strony na celu umożliwienie władzy wszechstronnego rozpoznania projektu zakładu wodnego z punktu widzenia dobra publicznego i interesów osób zagrożonych budowlą wodną, z drugiej zaś strony zmierzających do zapewnienia tym osobom możności należytej obrony ich praw.

Przedsiębiorca winien zatem w pierwszym rzędzie przedstawić projekt techniczny, określić rozmiar zakładu, oznaczyć ilość żądanej wody i wymienić osoby interesowane, na których prawa przedsiębiorstwo oddziaływa — z dołączeniem ich ewentualnych oświadczeń (art. 191 p. a, b, e).

Ten projekt staje się podstawą wdrożenia postępowania, przyczem opis zamierzonego przedsiębiorstwa należy ogłosić w sposób w ustawie przepisany (art. 195) ze wskazaniem, gdzie jest wyłożony do publicznego wglądu i dokąd należy kierować zarzuty (art. 196); do rozprawy komisyjnej mają być wezwane nietylko wszystkie wiadome osoby, lecz i te, które — zdaniem władzy — są interesowane, w szczególności zaś te, „któreby mogły być dotknięte“ szkodliwem działaniem przedsiębiorstwa (art. 195). Ustawodawca daje więc dość szerokie pojęcie osób interesowanych, nie pozostawiając tej kwestji nieograniczonemu uznaniu władzy, i zakreśla tym osobom do zgłaszania zarzutów stosunkowo długi termin, albowiem aż 4—6 tygodni (art. 196), z tem, że zaniedbanie wniesienia tych zarzutów w terminie powoduje utratę prawa sprzeciwu, które ograniczone będzie tylko do żądania wzniesienia i utrzymania urządzeń ochronnych, względnie do wytoczenia roszczeń odszkodowawczych (art. 196).

Intencją ustawodawcy jest zatem jak najdalej idąca ochrona uprawnień osób trzecich i to nawet takich, któreby mogły być dotknięte szkodliwem działaniem przedsiębiorstwa, gdyż ustawodawca ponadto nakazuje zbadanie przez władzę przy udziale biegłych wszelkich zarzutów podniesionych przeciw przedsiębiorstwu (art. 198 p. 2), przyczem pomijać nie wolno nawet okoliczności, znamio-

nujących prawdopodobieństwo szkody (art. 198 p. 4). Wobec szerokich uprawnień, jakie osobom interesowanym ustawodawca poręcza, mogą one składać oświadczenia na piśmie w formie żądań i dowodów w czasie wystarczającym do opracowania kwestyj spornych (art. 198 p. 8), władza zaś obowiązana jest rozprawić się z każdym sprzeciwem i każdem roszczeniem (art. 201 p. 4).

Ochrona praw osób, zagrożonych budowlą wodną, opiera się oczywiście na domniemaniu, iż projekt akceptuje ten, kto przeciw należycie ogłoszonemu, a więc znanemu mu projektowi nie podniósł zarzutów. Takie domniemanie uwarunkowane jest należytem opublikowaniem zamierzonego przez przedsiębiorcę projektu, który staje się podstawą orzeczenia wodno-prawnego. Zmiany projektu musiałyby być zatem opublikowane ponownie, albowiem domniemanie zgody osób interesowanych w odniesieniu do nieściśle opublikowanego lub zmienionego w toku rozprawy projektu nie dałoby się presumować.

Ocena przez władzę okoliczności, czy późniejsza zmiana projektu jest, czy też nie jest istotna, byłaby już z natury rzeczy dowolna, albowiem naogół nie da się w takich sprawach przeprowadzić ścisłego rozgraniczenia, dokąd sięga zmiana nieistotna, a skąd się zaczyna zmiana istotna. W każdym jednak razie 1) rozmiar zakładu wodnego, oraz 2) ilość żądanej wody uważa widocznie sam ustawodawca za momenty istotne, skoro każe je przedsiębiorcy określić już we wstępnem podaniu (art. 191 a, b), a władzy zleca ogłoszenie opisu zamierzonego przedsiębiorstwa.

Nie może więc ulegać wątpliwości, że wszelkie zmiany pierwotnego projektu w odniesieniu do rozmiaru przedsiębiorstwa i ilości wody czynią koniecznem ponowne opublikowanie zmienionego projektu celem stwierdzenia, jak się do tych zmian ustosunkują interesowani.

NTA uważa, że udzielenie zezwolenia na pobór wody w ilości wyższej, niż pierwotnie żądano, dotyczy nie kwestji zgodności ogłoszenia dochodzenia komisyjnego z przepisami art. 195 p. 2, lecz sprawy dopuszczalności zezwolenia. Zapatrywanie to jest jednostronne, gdyż dopuszczalność realizacji zmienionego projektu jest nietylko związana z interesem publicznym, lecz ponadto uwarunkowana poznaniem stanowiska osób interesowanych, zajętego w odniesieniu do konkretnego projektu, o którym ma orzekać władza. Osoby zagrożone przedsiębiorstwem wodnem, którym nie umożliwiono złożenia oświadczeń na zmieniony projekt, nie powinny utracić prawa do składania sprzeciwów.

Motyw NTA, jakoby ustawodawca rygor z art. 196 p. 2 odnosił także do przypadku zmiany w toku postępowania pierwotnego projektu, nie godzi się z wyraźną intencją przepisów art. 191 p. 1 a), b) w związku z postanowieniem art. 195 p. 2, w myśl których przedmiotem postępowania wodnego jest pierwotny projekt przedsiębiorcy, zawierający określenie rozmiaru przedsiębiorstwa i ilości wody, a domniemanie zgody osób interesowanych, oparte na treści ogłoszonego projektu, nie może się rozciągać na szczegóły nieogłoszone, względnie wysunięte dopiero później na porządek dzienny.

Stanowiska NTA nie zdoła uzasadnić także dalszy motyw, z którego zdaje się wynikać, jakoby określone w art. 196 p. 2 uprawnienia zastępcze osób zagrożonych budowlą wodną wyrównywały do pewnego stopnia utracone prerogatywy z art. 196 p. 1. Treścią tych uprawnień zastępczych jest prawo żądania budowli ochronnych lub odszkodowania. Nie są one jednak w swej istocie niczem innem, jak tylko stwierdzeniem ogólnej zasady prawa prywatnego, iż każdy z racji doznanych szkód może żądać ochrony lub odszkodowania. Podczas gdy jednak

w postępowaniu wodno-prawnem już nawet osoba, „któraby mogła być dotknięta“ szkodliwem działaniem przedsiębiorstwa, we władzy prowadzącej dochodzenie posiada orędowniczkę swoich interesów, a władza ta p r z e d wydaniem orzeczenia dąży do uzgodnienia rozbieżnych roszczeń, do zapobieżenia możliwej szkodzie, obowiązana jest w tym celu badać na koszt przedsiębiorcy istnienie choćby możliwości szkody, uszanować a priori tytuły prawno-prywatne i przeprowadzić szczegółowe dochodzenia, a przedsiębiorca może być nawet zmuszony do nabycia zagrożonego gruntu za cenę jego rzeczywistej wartości, to osoby, wyłączone w tem postępowaniu, muszą podejmować na własny koszt zawiły spór celem udowodnienia szkody i wywalczenia odszkodowania, którego zakres będzie niewątpliwie węższy.

Okoliczności te dowodzą, że również i względy słuszności nie usprawiedliwiają pozbawienia interesowanych prawa sprzeciwu w odniesieniu do zmienionego w toku postępowania projektu.

Wobec tego, że celem opublikowania projektu jest zabezpieczenie osób interesowanych, ogłoszenie odpowiadać będzie swemu przeznaczeniu tylko w tym razie, o ile ujawni ono w sposób ścisły i niedwuznaczny rozmiar przedsiębiorstwa i zakres żądań przedsiębiorcy. Określenie tych żądań jedynie w przybliżeniu i w sposób, dający pole do dowolnej interpretacji, pociągnie za sobą niepożądane przez ustawodawcę konsekwencje: przedewszystkiem bowiem może wprowadzić w błąd osoby interesowane co do zasięgu przedsiębiorstwa, a błąd ten będzie istotny, gdyż w opartych na matematycznych obliczeniach techniczno-wodnych urządzeniach już drobne odchylenia bywają brzemienne w skutki; w technice nie operuje się cyframi aproksymatywnemi. Rozważany zaś przez NTA fakt, czy gmina m. Lwowa, występując w toku postępowania z żądaniem rozszerzenia o 50% swych pierwotnych żądań, świadomie, czy też nieświadomie działała, i czy miała już zgóry ułożony plan, czy też dostosowała swe dodatkowe żądania do wyniku dochodzeń, jest zupełnie obojętny, w sprawie nie chodzi bowiem o nastawienie psychiczne przedsiębiorcy, lecz o kryterja czysto objektywne, mieszczące się w ramach postanowień prawnych. Powtóre: nieścisłość ogłoszenia stać się może — jak się to w niniejszej sprawie stało — podnietą i punktem wyjścia do niedopuszczalnego rozszerzenia ram pierwotnych zamierzeń przedsiębiorcy ze szkodą dla osób, działających w zaufaniu do urzędowej publikacji. Niewątpliwem zaś jest, że zawarte w podaniu gminy określenie „50 litrów“, a dokonane ultra petita partis aproksymatywne określenie starosty „około 50 litrów“ i wreszcie rozszerzone żądanie gminy „75 litrów“ są — jak widać ze zmienności i kolejnej gradacji cyfr — chwiejne i niewspółmierne.

Wyrok NTA uznaje wprawdzie, że ogłoszenie winno być dokonane ściśle według ust. 2 art. 195, że opis ma dotyczyć zamierzonego przedsiębiorstwa i być zgodny z danemi dostarczonemi w projekcie, usprawiedliwia jednak odchylenie brakiem przepisu co do tego, czy opis ma być szczegółowy, czy tylko ogólny, i dopuszczalnością niezgodności, o ile jest nieistotna. Opis jednak dokładny, czy niedokładny, winien wskazywać rozmiar przedsiębiorstwa i ilość żądanej wody, pojęcie zaś istotnych, czy nieistotnych zboczeń jest nieokreślone, względne i rozciągliwe. NTA nie zastosował w wyroku przepisu art. 191 a) i b), mimo że w wyniku postępowania wodno-prawnego powiększono ilość wody o 50%, co chyba stanowi istotną zmianę.

Skarżący, będąc właścicielem majętności, graniczącej bezpośrednio z terenem budowli wodnej, mógł się słusznie bronić, że został pozbawiony możności udziału w sprawie, która — już co najmniej w swem zmienionem ujęciu —

narusza jego interesy, albowiem nie mógł przypuszczać, że określenie „50 litrów" urośnie do 75 litrów, zatem z treści publikacji nie mógł przewidywać przedsiębiorstwa o rozmiarach, powodujących obniżenie wody w sąsiednich gminach (art. 195 p. 5).

Urząd Wojewódzki nie powinien był oddalić opartych na tym stanie faktycznym zarzutów skarżącego, jako rzekomo niedopuszczalnych z powodu niezgłoszenia we właściwym czasie sprzeciwu. Kwestja zaś, czy skarżący wniósł odwołanie do Urzędu Wojewódzkiego w przepisanym terminie, względnie w jakim terminie mógłby założyć odwołanie, jest w sprawie niniejszej nieaktualna, albowiem Urząd Wojewódzki odwołania jako spóźnionego nie oddalił.

Dr. Henryk Maryański

1069.

SPRAWY WODNE.

Utrzymanie zakładu w należytym stanie.

1. Przestępstwo z art. 247 ust. 2 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) polega na niedopełnieniu obowiązku „utrzymywania w należytym stanie" urządzeń wodnych bez względu, czy zaniedbanie go spowodowało jakiekolwiek ujemne skutki. Obowiązek znajomości stanu tych urządzeń mieści się w obowiązku utrzymywania ich w należytym stanie.

2. Celem przepisu art. 67 ustawy wodnej nie jest „tylko" zapobieganie marnowaniu wody ze szkodą innych zakładów, lecz piecza nad normalnem użytkowaniem wody przez uprawnionych do piętrzenia wody i posiadających zakład wodny, aby wogóle nikt nie poniósł szkody i by woda ze szkodą innych zakładów nie była marnowana.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 20 grudnia 1934 2 K. 1440/34.

...Kasacja ulega ograniczeniom, przewidzianym w art. 511 k. p. k., dlatego też zarzuty przytoczone, a zredagowane jako zarzuty obrazy przepisów art. 360 i 379 k. p. k., nie mogą być rozpoznawane. O ile chodzi o zarzuty te z punktu widzenia przepisu art. 514 f) k. p. k., to niezgodne z rzeczywistym stanem rzeczy jest twierdzenie kasacji, że w wyroku brak ustalenia, iż oskarżony miał obowiązek utrzymywania w stanie należytym śluzy w wyroku opisanej, iż śluza ta w nocy na 20 marca 1934 nie była zdatna do użytku, że przyczyną niefunkcjonowania śluzy była jej wadliwość, gdyż w tym względzie wyrok zawiera ustalenie, że na oskarżonym ciążył obowiązek utrzymywania śluzy w należytym stanie, że w czasie piętrzenia wo-

dy w dniu 19 marca 1934 nie można było podnieść śluzy, gdyż była zabita śmieciem, drzewem i mułem.

Okoliczność, czy przyczyną zalewu było unieruchomienie śluzy czy też nawałnica, jest nieistotna, skoro przestępstwo, przypisane oskarżonemu (art. 247 p. 2 ustawy wodnej poz. 574/28 Dz. Ust.), polega wyłącznie tylko na niedopełnieniu płynącego z przepisu art. 67 cyt. ustawy obowiązku „utrzymywania w należytym stanie urządzeń wodnych, mających znaczenie dla odpływu wody", bez względu na to, czy zaniedbanie obowiązku tego spowodowało jakiekolwiek ujemne skutki, — tych ujemnych skutków zresztą w uzasadnieniu wyroku nie przyjęto zgodnie także z orzeczeniem Starostwa, które właśnie z powodu niemożności ustalenia związku przyczynowego między wylewem a zaniedbaniem oskarżonego odesłało poszkodowanych wylewem na drogę procesu cywilnego.

Z tego powodu zbędne jest także ustalenie, że oskarżony znał wadliwy stan śluzy, skoro obowiązek znajomości urządzeń wodnych mieści się w obowiązku utrzymywania ich w należytym stanie.

Nietrafny jest pogląd kasacji, jakoby celem przepisu art. 67 ustawy wodnej było „tylko" zapobieżenie marnowaniu wody ze szkodą innych zakładów, gdyż celem jego jest piecza nad normalnem użytkowaniem wody przez uprawnionych do piętrzenia wody i posiadających zakład wodny, aby wogóle nikt nie poniósł szkody, „w szczególności zaś" (słowa ustawy), by woda ze szkodą innych zakładów nie była marnowana.

Z tych zasad kasację oddalono.

1070.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Właściwość NTA: Spór o djety członka Komisji kontroli długów Państwa.

Oświadczenie Ministra Skarbu, iż nie widzi podstaw do wypłacenia posłowi na Sejm djet poselskich za czas pełnienia przez niego funkcji członka Komisji kontroli długów Państwa, nie jest orzeczeniem, dotyczącem praw podmiotowych danego posła.

Wyrok NTA z 12 marca 1935 l. rej. 8451/31 w sprawie Wojciecha Trampczyńskiego przeciw Ministrowi Skarbu w przedmiocie wypłacenia djet jako członkowi Komisji kontroli długów Państwa.

Według stanu akt, przedłożonych NTA, tudzież według treści skargi — poseł na Sejm Wojciech Trąmpczyński w skierowanem do Ministra Skarbu piśmie z 10 lipca 1931, zaznaczając, że jako poseł do III Sejmu był członkiem Komisji kontroli długów Państwa, że według postanowień art. 3 i 5 ustawy z 25 września 1922 należały mu się djety za czas od rozwiązania III Sejmu do zwołania IV Sejmu, że kasa sejmowa wypłaty tych djet odmówiła, a na skierowane do Dyrektora Biura Sejmowego zapytanie tenże z polecenia Marszałka Sejmu odpowiedział, że wypłaty nastąpiły zgodnie z honorowanemi w swoim czasie przez Centralną Kasę Państwową asygnatami, — prosił, ponieważ powyższa odpowiedź nie jest dostateczną podstawą do zamierzonej przez niego skargi, „o asygnowanie i zarządzenie wypłaty djet, przynależnych mu za czas od 1 września 1930 aż do zwołania IV Sejmu“. W odpowiedzi na powyższe Minister Skarbu pismem z 31 lipca 1931 zawiadomił posła Trąmpczyńskiego, iż „nie widzi podstaw do wypłacenia mu djet poselskich za czas pełnienia przez niego funkcji członka Komisji kontroli długów Państwa za czas od chwili rozwiązania III do zwołania IV Sejmu“.

Powyższą odpowiedź poseł Trąmpczyński zaskarżył do NTA.

Rozpatrując sprawę w granicach skargi (art. 83 ust. 2 rozporządzenia z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust.), NTA rozważył, co następuje:

Z postanowień art. 24 i 29 ustawy konstytucyjnej z 17 marca 1921 oraz z przepisów rozdziałów II i VII regulaminu obrad Sejmu, uchwalonego 16 lutego 1923, uzupełnionego późniejszemi uchwałami (ostatnią z 21 grudnia 1929), wynika, że asygnowanie djet poselskich należy do kompetencji Marszałka Sejmu, który zgodnie z każdoczesną ustawą skarbową jest gospodarzem odrębnego na każdy rok budżetu, obejmującego m. i. wszelkie wydatki, związane ze świadczeniami ze Skarbu Państwa na rzecz posłów w postaci djet poselskich, których wypłatę poszczególnym posłom uskutecznia kasa sejmowa. Natomiast ani przepisy, określające zakres właściwości Ministra Skarbu, ani też ustawa z 25 września 1922 o kontroli nad długami Państwa poz. 805 Dz. Ust. nie zawierają postanowień, z których wynikałoby, że do asygnowania i zarządzenia wypłaty djet poselskich poszczególnym posłom jest powołany Minister Skarbu.

Jeżeli się zatem zważy, że skarżący w piśmie z 10 lipca 1931 zwrócił się do Ministra Skarbu „o asygnowanie i zarządzenie wypłaty“ djet poselskich, jako członkowi organu parlamentarnego, jakim jest Komisja kontroli długów Państwa (art. 8 Konstytucji i art. 1 pow. ustawy z 25 września 1922), a z treści tegoż pisma wynikało, że skarżący zwracał się już w tejże sprawie do właściwych organów Sejmu,

zaniechawszy jednak dalszego dochodzenia swych praw przed temi organami, domagał się od Ministra Skarbu uwzględnienia swego roszczenia, to stwierdzić należy:

1) że udzielona w tych warunkach odpowiedź Ministra Skarbu — wbrew zapatrywaniu skargi — nie jest orzeczeniem władzy administracyjnej, wydanem w toku instancyj, gdyż — jak wyżej zaznaczono — odnośne przepisy nie dają podstawy do wnioskowania, iżby Minister Skarbu w sprawach asygnowania i wypłaty djet poselskich poszczególnym posłom w obrębie przyznanego przez ustawę skarbową budżetu był instancją administracyjną w stosunku do Marszałka Sejmu, i

2) że ta odpowiedź, nie zawierająca rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty z punktu widzenia miarodajnych przepisów powołanych wyżej ustaw i regulaminu, nie przesądza bynajmniej w żadnym sensie sprawy, czy skarżącemu należą się djety i czy djety te należy mu wypłacić, natomiast — według swego brzmienia — stwierdza jedynie, iż Minister Skarbu nie widzi podstaw do uczynienia zadość żądaniu skarżącego.

W tym stanie rzeczy NTA uznał, że zaskarżona odpowiedź Ministra Skarbu, jako nienaruszająca prawa skarżącego, nie może być traktowana jako orzeczenie władzy administracyjnej w rozumieniu zarówno art. 3, jak i art. 49 pow. rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., wobec czego skargę oddalił, jako niedopuszczalną.

1071.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Wstrzymanie przez NTA wykonania zaskarżonego orzeczenia.

Jeżeli NTA wstrzymał na zasadzie art. 4 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust. wykonanie zaskarżonego orzeczenia, władza administracyjna w razie ustalenia nowych okoliczności, zdolnych wpłynąć na zmianę stanowiska NTA, winna zwrócić się do NTA o reasumcję uchwały w przedmiocie wstrzymania, nie może natomiast udaremniać tej uchwały wydaniem ponownego orzeczenia, identycznego z orzeczeniem zaskarżonem.

Wyrok NTA z 28 września 1934 l. rej. 1744/34 w sprawie firm „Scott i Bowne" w Gdańsku i Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie cofnięcia zezwolenia na wyrób i obrót specyfiku.

...Z zestawienia treści zaskarżonej w niniejszej sprawie decyzji Ministerstwa Opieki Społ. z 9 lutego 1934 z decyzją Ministerstwa Spraw Wewn. z 29 kwietnia 1932, zaskarżoną w sprawie l. rej. 6136/32, wynika, że obie te decyzje dotyczą jednej i tej samej sprawy i obie głoszą cofnięcie przez władzę firmie „Scott i Bowne" udzielonego tej firmie w dniu 25 lutego 1930 zezwolenia na obrót handlowy w państwie polskiem specyfiku „Togal" ze względu na niewłaściwy sposób jego reklamowania. Z tego zatem stanowiska decyzja Ministerstwa Opieki Społ. wobec niecofnięcia uprzednio zapadłej identycznej w tej samej sprawie decyzji Ministerstwa Spraw Wewn. jest bezprzedmiotowa i zbędna. Znaczenie i treść nadaje decyzji Ministerstwa Opieki Społ. tylko ta okoliczność, że decyzja Ministerstwa Spraw Wewn. z 29 kwietnia 1932 została uchwałą Trybunału z 2 sierpnia 1932 na podstawie art. 4 obowiązującej wówczas ustawy o NTA z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust. wstrzymana i wskutek tego skarżąca firma miała możność, pomimo cofnięcia jej przez władzę odnośnego zezwolenia, specyfikiem „Togal" w państwie polskiem nadal handlować. W tych warunkach decyzja Ministerstwa Opieki Społ. z 9 lutego 1934 stanowi właściwie uchylenie uchwały NTA z 2 sierpnia 1932. Zarówno jednak z treści pomienionego artykułu ustawy o NTA, jakoteż z treści art. 1 i 89 obecnie obowiązującego rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. wynika, że Trybunałowi przekazane zostało prawo kontrolowania legalności wydanych przez władzę administracyjną zarządzeń, władze administracyjne natomiast nie zostały uprawnione do zmiany wyroków i uchwał Trybunału, lecz przeciwnie obowiązane są w razie uchylenia ich zarządzeń przez Trybunał, wydać orzeczenie nowe, przyczem są związane zapatrywaniami, zawartemi w uzasadnieniu wyroku Trybunału. Jeżeli więc władza pozwana ustaliła w danym wypadku powstanie nowych okoliczności, które zdaniem władzy mogłyby wpłynąć na zmianę stanowiska, zajętego przez NTA w uchwale o wstrzymaniu wykonania orzeczenia z 29 kwietnia 1932, miała otwartą drogę wystąpienia do Trybunału z wnioskiem o reasumcję pomienionej uchwały, natomiast uchylenie uchwały Trybunału zapomocą wydania przez władzę nowego orzeczenia w sprawie, identycznego z wstrzymanem, uznać należy za niezgodne z przytoczonemi wyżej przepisami ustawowemi.

Wprawdzie NTA w wyroku z 27 lutego 1928 l. rej. 627/27

(Zbiór wyroków Nr. 1393) wyjaśnił, że wstrzymanie zarządzenia władzy administracyjnej przez NTA w trybie art. 4 ustawy, nie pozbawia tej władzy prawa cofnięcia decyzji, która została uchwałą Trybunału wstrzymana, i wydania natomiast decyzji nowej, do której poprzednie orzeczenie Trybunału o wstrzymaniu nie może się odnosić, niemniej wyrok powyższy nie może mieć w danej sprawie zastosowania już chociażby z tego powodu, że decyzja Ministerstwa Spraw Wewn. z 29 kwietnia 1932, wstrzymana uchwałą Trybunału, nie została przez władzę cofnięta.

W tych warunkach, nie wchodząc w rozważanie pozostałych zarzutów skargi, NTA już z powyższego powodu zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą uchylił.

1072.

SPRAWY WYZNANIOWE.

Moc obowiązująca austr. ustaw o uregulowaniu stosunków prawnych Kościoła Katolickiego.

Przepisy § 36 ustawy z 7 maja 1874 austr. Dz. u. p. Nr. 50 o uregulowaniu zewnętrznych stosunków prawnych Kościoła Katolickiego, tudzież przepisy ustawy z 31 grudnia 1894 austr. Dz. u. p. Nr. 7/95, zawierającej postanowienia uzupełniające do powyższego § 36 cyt. ustawy z 7 maja 1874, o pokrywaniu potrzeb katolickich gmin parafjalnych, nie pozostają w sprzeczności z postanowieniami Konkordatu zawartego między Rzecząpospolitą Polską i Stolicą Apostolską, ogłoszonego w Dzienniku Ustaw z 18 lipca 1925 pod poz. 501, a zatwierdzonego ustawą z 23 kwietnia 1925 poz. 324 Dz. Ust., i wobec tego nie utraciły mocy obowiązującej na obszarze województwa śląskiego z uwagi na postanowienia art. XXV tego Konkordatu. (Teza).

Wyrok NTA z 10 grudnia 1934 l. rej. 5337/31 w sprawie firmy Landesmann i Kornhaber w Bielsku przeciw Śląskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w przedmiocie wymiaru opłaty kościelnej na r. 1928.

ORĘDZIE
PREZYDENTA RZECZYPOSPOLITEJ

DO OBYWATELI RZECZYPOSPOLITEJ.

Marszałek Józef Piłsudski życie zakończył.

Wielkim trudem Swego życia budował siłę w Narodzie, genjuszem umysłu, twardym wysiłkiem woli Państwo wskrzesił. Prowadził je ku odrodzeniu mocy własnej, ku wyzwoleniu sił, na których przyszłe losy Polski się oprą. Za ogrom Jego pracy danem Mu było oglądać Państwo nasze jako twór żywy, do życia zdolny, do życia przygotowany, a Armję naszą — sławą zwycięskich sztandarów okrytą.

Ten największy na przestrzeni całej naszej historji Człowiek z głębi dziejów minionych moc Swego Ducha czerpał, a nadludzkiem wytężeniem myśli drogi przyszłe odgadywał.

Nie Siebie tam już widział, bo dawno odczuwał, że siły Jego fizyczne ostatnie posunięcia znaczą. Szukał i do samodzielnej pracy zaprawiał ludzi, na których ciężar odpowiedzialności skolei miałby spocząć.

Przekazał Narodowi dziedzictwo myśli o honor i potęgę Państwa dbałej.

Ten Jego Testament, nam żyjącym przekazany, przyjąć i udźwignąć mamy.

Niech żałoba i ból pogłębią w nas zrozumienie naszej — całego Narodu — odpowiedzialności przed Jego Duchem i przed przyszłemi pokoleniami.

PREZYDENT RZECZYPOSPOLITEJ
I. MOŚCICKI

Warszawa-Zamek dnia 12 maja 1935 r.

1073.

PODATEK DOCHODOWY.

Prowizja, wypłacona firmie zagranicznej[1]).

Przy kwalifikacji wydatku na prowizję, zapłaconą firmie zagranicznej, władze wymiarowe nie są obowiązane poprzestać na treści przedłożonej przez płatniczkę umowy, lecz mają prawo badać rodzaj, treść i rozmiar rzeczywiście spełnianych przez firmę zagraniczną na rzecz płatniczki świadczeń i związek tych świadczeń z jej dochodem.

Wyrok NTA z 31 stycznia 1935 l. rej. 10294/32 w sprawie firmy „Polskie Zakłady Skody" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Umową, zawartą w grudniu 1928 na lat 10 (z klauzulą automatycznego przedłużenia), zobowiązała się skarżąca Spółka płacić firmie: „Akcyjne Towarzystwo przedtem Zakłady Skody w Pilźnie" 5% z ceny sprzedażnej każdego motoru, ewentualnie później — wykonanego samolotu, jak również ich części zapasowych i z sum fakturowanych za przeprowadzone remonty, a to tytułem ekwiwalentu „za prawa tą umową przyznane oraz za usługi oddawane". Prawa te i usługi określają poszczególne punkty umowy w głównych zarysach w ten sposób, iż czeskie Zakłady jeszcze przed zawarciem umowy były pomocne skarżącej Spółce radą i czynem przy wybudowaniu i uruchomieniu warsztatów lotniczych, organizowały i pomogły zorganizować produkcję materjału lotniczego pod względem technicznym i administracyjnym, oddały do dyspozycji Spółki plany wyrobów, swoje przepisy normalizacyjne i wogóle wszystko, co dla sprawnego prowadzenia fabryki jest potrzebne, zobowiązują się nadal współpracować przy dalszej budowie i organizacji warsztatów Spółki, przeznaczonych do wyrobu materjału lotniczego, a w szczególności silników lotniczych. Między innemi, Zakłady zobowiązują się w razie potrzeby wysłać swoje organa, obeznane z produkcją, do warsztatów Spółki na jej koszt oraz odstąpić Spółce posiadane licencje na wyrób silników lotniczych, a to na warunkach, na jakich same je otrzymują, licencje zaś dotyczące silników lotniczych i samolotów, których same będą właścicielem, na warunkach, które zostaną później ustalone.

Władza wymiarowa doliczyła sumę 1.602.532,03 zł, wypłaconą w r. 1930 czeskiej firmie z powyższego tytułu, do zysków bilansowych skarżą-

[1]) Por. OPA 1041/35.

cej Spółki, a Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 14 września 1932 nie uwzględniło co do tej pozycji odwołania Spółki. Uzasadnienie orzeczenia podaje, iż kwoty, wypłacone tytułem 5% prowizji od faktur Spółki Zakładom Skody w Pilźnie, w myśl art. 6, 8 p. 6 i art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) słusznie doliczono do dochodu podatkowego; wprawdzie Spółka przedłożyła umowę, na podstawie której jest obowiązana do płacenia tej prowizji za wzajemne świadczenia na jej rzecz ze strony spółki, która tę prowizję otrzymuje, jednak mimo żądania władz wymiarowych nie podała żadnych konkretnych danych, z którychby wynikało, że polskie Zakłady faktycznie korzystały w miarodajnym roku z usług czeskich zakładów, wobec czego powyższe kwoty nie mogą być uznane za koszty osiągnięcia dochodu. W odpowiedzi na skargę Ministerstwo wyjaśnia bliżej swe stanowisko, podając, iż — jak wynika ze znajdującego się w aktach wymiarowych protokółu walnego zgromadzenia akcjonarjuszów Spółki — Polskie Zakłady Skody są siostrzaną spółką czeskich Zakładów Skody, wobec czego te mogą wywierać decydujący wpływ na bieg interesów polskich Zakładów, a przy takiej współzależności 5% prowizja na rzecz czeskich Zakładów, o ile faktycznie nie jest wynagrodzeniem za konkretne świadczenia, może być swego rodzaju formą udziału w zyskach krajowego przedsiębiorstwa w sposób niepodlegający opodatkowaniu w Polsce.

Orzeczenie Ministerstwa Skarbu jest przedmiotem skargi, która zarzuca obrazę prawa materjalnego i wadliwość postępowania.

NTA — zgodnie z zapatrywaniem, wyłuszczonem już w wyroku z 12 lutego 1934 l. rej. 6333/30 i 6850/31 w sprawie Tow. Zakładów żyrardowskich[1]) — uznał, że punkt wyjścia władzy pozwanej w zaskarżonem orzeczeniu jest zasadniczo trafny: Władze wymiarowe, przy kwalifikacji spornego wydatku pod kątem widzenia przepisów art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, nie były bynajmniej obowiązane poprzestać na treści przedłożonej przez płatniczkę umowy, lecz miały prawo badać rodzaj, treść i rozmiar rzeczywiście spełnianych przez czeskie Zakłady na rzecz płatniczki świadczeń i związek tych świadczeń z jej dochodem, żądać od płatniczki co do tych okoliczności wyjaśnień i dowodów na zasadzie art. 58 ustawy i pod rygorem z art. 63. Tylko w ten bowiem sposób, w oparciu się o wymienione dane faktyczne, a nie o samą treść umowy, mogły być należycie ocenione poniesione na zasadzie tej umowy przez skarżącą wydatki, zwłaszcza z uwagi na specjalny charakter tych wydatków, stanowiących odpłatę uniezależnioną zupełnie od sumy zysku, jak również

---

[1]) OPA 590/34.

wzrostu wydajności produkcji, a stojącą w stałym stosunku procentowym tylko do sumy obrotu, — jak również z uwagi na szczególny stosunek między płatniczką a pobierającą „prowizję" firmą zagraniczną.

Natomiast za uzasadniony należało uznać podniesiony w skardze zarzut wadliwości postępowania o tyle, że skarżącej nie dano — wbrew przepisowi art. 63 ust. 1 ustawy — należytej sposobności do udzielenia wyjaśnień co do określonych wyżej istotnych okoliczności faktycznych. W przedstawieniu wątpliwości podano bowiem tylko, że pewne sumy, a między niemi pozycje, będące obecnie przedmiotem sporu, określone przez władzę jako „koszty kartelu", zostały w zeznaniu pominięte, mimo że stanowią w myśl art. 6, 8, 10 i 21 ustawy dochód, podlegający podatkowi. W odpowiedzi swej Spółka powołała się na umowę z czeskiemi Zakładami, wyjaśniała warunki, w jakich umowę tę zawarła, i przedłożyła jej odpis. Po wniesieniu odwołania zaś Spółka otrzymała wprawdzie pismo Izby Skarbowej, w którem podano, że sporna suma nie mogła być uznana za koszt osiągnięcia dochodu, ponieważ Spółka w wyjaśnieniach nie udowodniła, za jakie konkretne świadczenia suma ta została wypłacona, — jednak pismo to, mimo powołania w niem art. 58 ustawy, ze względu na swą treść nie może być uznane za przedstawienie wątpliwości, ani żądanie wyjaśnień („w związku z podniesionym w odwołaniu... zarzutem co do niepodania powodów włączenia do podstaw wymiaru pomimo złożonych wyjaśnień, zakwestjonowanych w odwołaniu sum, Izba Skarbowa Okręgowa na zasadzie art. 58 ustawy o podatku dochodowym przytacza poniżej powody, dla których uznała za dochód podatkowy następujące sumy..."). W tym stanie rzeczy brak było podstawy do wysnucia niekorzystnych dla skarżącej konsekwencyj (zresztą nawet bez powołania się na art. 63 ust. 2 ustawy) z faktu niedostarczenia przez nią konkretnych danych o faktycznych świadczeniach czeskich Zakładów na jej rzecz w roku operacyjnym.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

I. Po raz pierwszy w wyroku z 12 lutego 1934 w sprawie Tow. Zakładów żyrardowskich (OPA 590/34), a potem w analogicznych sporach w kilku późniejszych swoich wyrokach, ostatnio — w powyżej ogłoszonym wyroku z 31 stycznia 1935 w sprawie „Polskich Zakładów Skody", NTA stanął na stanowisku, że o potrącalności pewnego wydatku handlowego nie decyduje ani nazwa, ani jego charakter (np. opłata gestyjna jako x-procentowa prowizja od obrotu, stypulowana w umowie z macierzystym zakładem zagranicznym, lub jako x-procentowa prowizja od ceny sprzedażnej każdego motoru i od sum, fakturowanych za remonty, jak to w niniejszym wypadku miało miejsce, a to tytułem ekwiwalentu za prawa, daną umową z zakładem macierzystym zawartą przyznane, oraz za usługi, przedsiębiorstwu w Polsce istniejącemu, a przez

zagraniczny zakład macierzysty utworzonemu, oddawane), że nie wystarcza dla jego potrącalności umowa, zawarta z macierzystym zakładem zagranicznym — ale że pod względem materjalnym znaczenie istotne, decydujące dla oceny potrącalności względnie niepotrącalności wydatku, mają jedynie okoliczności faktyczne, które władza ma prawo i obowiązek badać, a mianowicie rodzaj, treść i rozmiar rzeczywiście przez zagraniczny zakład macierzysty na rzecz krajowego przedsiębiorstwa (właściwie filji) spełnianych usług czy świadczeń i ich związek z dochodem tutejszego zakładu; pod względem formalnym, proceduralnym, tutejszy zakład, czy tutejsze przedsiębiorstwo, kreowane przez zagraniczny kapitał, musi mieć w toku postępowania wymiarowego możliwość udzielenia władzy wszelkich wyjaśnień, t. j. musi być przez władzę wezwane do wyjaśnienia i przedłożenia dowodów na okoliczności faktyczne, wykazujące istnienie związku między rzeczywiście uzyskanemi w danym okresie operacyjnym świadczeniami czy usługami zagranicy a „osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem" dochodu zakładu w kraju.

Powyższy punkt widzenia NTA należy, m. zd., uznać za najzupełniej słuszny i uzasadniony de lege lata i de lege ferenda. Dla wymiaru podatku dochodowego bowiem z jednej strony miarodajną i jedynie decydującą wytyczną i podstawą jest prawda materjalna — faktyczny stan rzeczy, z czego wypływa obowiązek władzy uchwycenia rzeczywistych dochodów i wydatków płatnika, z drugiej zaś strony płatnikowi, który złożył zeznanie, władza wymiarowa powinna dać wszelką, najdalej idącą, sposobność do uzasadnienia swego stanowiska i odparcia zarzutów mu stawianych.

Obydwa powyższe elementy judykatury NTA, dotyczącej omawianego zagadnienia, są, m. zd., nietylko prawnie uzasadnione. Gdyby bowiem podobne wydatki, jak wyżej na wstępie przykładowo wymienione, miały być uznane zgóry za potrącalne, wtedy znaczne zazwyczaj tego rodzaju potrącenia, których potrącalność opierałaby się tylko na umowie podatnika właściwie z samym sobą zawartej, redukowałyby poważnie podstawę, a w konsekwencji wysokość wymiaru podatku dochodowego — materjalnie niesłusznie, z krzywdą Skarbu; oprócz tego wprowadzonoby do podstaw wymiaru — w tym zakresie — moment prawdy formalnej, co przeczyłoby samej istocie podatku dochodowego. Z drugiej strony idea formalnej prawności wymiaru, odzwierciedlona w przedstawionem wyżej stanowisku NTA, zabezpiecza należycie podatnika od szkody.

II. Z powyższych powodów nie podzielam krytyki założeń, na których w tych sprawach opiera się najnowsza judykatura NTA, — krytyki, wypowiedzianej przez p. Wł. J. Szatensztejna w glosie do cyt. na wstępie wyroku NTA z 12 lutego 1934 w sprawie Zakładów Żyrardowskich. Jeżeli bowiem w zeznaniu do wymiaru podatku dochodowego podatnik pod nic lub niewiele mówiącą ogólną nazwą: „opłaty gestyjne" lub „wynagrodzenie za prawa i usługi, umową określone", potrąca kwoty idące w setki tysięcy lub miljony zł, i gdy żądanie potrącenia tych kwot oparte jest na umowie z samym sobą zawartej, musi być obowiązkiem i władzy wymiarowej i NTA rozejrzeć się w kulisach faktycznych danych wydatków, t. j. zbadać rodzaj, treść i rozmiar rzeczywistych usług i świadczeń zagranicy oraz związek ich z dochodem płatnika. W podatku dochodowym należy dochodzić, starać się dotrzeć do rzeczywistości.

III. życzeniu p. Szatensztejna, wyrażonemu w glosie, aby ustawodawca „ten zasadniczy problem ujął w pewną regułę", stało się u nas niedawno zadość. Z dniem 6 kwietnia 1935 weszła w życie ustawa z 18 marca 1935 o zmianie ustawy o podatku dochodowym, która zawiera surowe przepisy o podatku dochodowym dla osób praw-

nych, pozostających w bezpośrednim lub pośrednim związku gospodarczym z osobą, mającą siedzibę lub miejsce zamieszkania zagranicą, surowe zwłaszcza pod względem proceduralnym (art. 1 p. 2, alinea 2). Stawiają one pod znakiem pytania zasadniczą konstrukcję opodatkowania tych osób (bilans i rachunek strat i zysków — art. 21 ustawy o podatku dochodowym), których dochód ma być odtąd ustalany „na podstawie obrotu przy zastosowaniu norm średniej zyskowności", jeżeli przewidziane w tych przepisach „ustalenie kwoty dochodu na podstawie ksiąg handlowych natrafia na trudności".

Przedmiot ten z ogólnego i naszego specjalnego, polskiego, punktu widzenia ma tak poważne znaczenie, że choć w kilku słowach należy mu poświęcić uwagę.

Z pierwszego stanowiska zaznaczę, że w literaturze zagadnienie opodatkowania zagranicznego kapitału daje już w ostatnim czasie impuls do poważnych prac (p. Cahiers de droit étranger I, Les sociétés étrangères devant le fisc aux Etats-Unis d'Amerique, en Grande Bretagne, en Allemagne et en France, Paryż, 1931).

Z drugiego stanowiska wystarczy wskazać, że ogromny ciężar gatunkowy tej ustawy dla Polski obrazują wymownie cyfry, podane w pracy inż. Bohdana Cywińskiego p. t. „Przemysł polski i nasze położenie gospodarcze" (Warszawa, 1934), w której na str. 30 i 31 czytamy, że udział kapitałów zagranicznych w przemyśle polskim wynosi ogółem 2.031.200.000 zł na ogólną kwotę kapitału 4.253.500.000 zł, t. j. prawie połowę. Jesteśmy notorycznie — o ile chodzi o krajowy kapitał pieniężny, o wkłady bankowe (zwłaszcza oszczędnościowe) — jednym z najuboższych krajów Europy.

Jestem i byłem zawsze zwolennikiem ścisłego stosowania ustaw podatkowych i dążenia, w dziedzinie zwłaszcza podatku dochodowego, do opierania wymiarów na prawdzie materjalnej. I w tej glosie daję temu wyraz. Sądzę jednak, że droga, którą od r. 1934 kroczy nasz NTA, o ile chodzi o przedsiębiorstwa związane z zagranicznym kapitałem, była lepsza i bardziej celowa, niż radykalna ustawa z 18 marca 1935, która idzie zbyt daleko. My już mamy pewne doświadczenia — bardzo smutne — w analogicznych dziedzinach życia gospodarczego: Instrukcja Ministerstwa Skarbu z 22 grudnia 1927 dla biur informacyjnych, która wprowadziła kontrolę wkładów bankowych przez władze skarbowe dla celów wymiaru podatku dochodowego, spowodowała ucieczkę wkładów zagranicę, zwłaszcza do Gdańska, i tezauryzację, co expressis verbis podnoszą liczne miesięczne z tego czasu sprawozdania (drukowane) Banku Polskiego. Nie wiem, czy więcej zyskał Skarb Państwa z powodu wydania tej chybionej instrukcji z r. 1927, czy też więcej straciło gospodarstwo społeczne Polski. I także nie wiem, czy trafnie powołują się motywy ustawy z 18 marca 1935 (Druk sejmowy Nr. 1038), o ile chodzi o kontynent, na analogiczne przepisy ustaw Francji (ustawa z 31 maja 1933) i Niemiec (ustawa z 16 października 1934). Przecież Francja jest na kontynencie krajem wierzycielskim najbogatszym, Polska natomiast krajem dłużniczym, prawie najbiedniejszym. W czteroleciu 1930—1933 saldo dodatnie odsetek i dywidend od kapitałów francuskich zagranicą umieszczonych, t. j. przychody francuskiego bilansu płatniczego z tego tytułu w tym okresie, wyrażało się ogromną kwotą 12.700.000.000 fr. fr. W Polsce natomiast przewyżka rozchodu nad przychodem z tego tytułu wynosiła w jednym roku 1933 218 miljonów zł. O ile o Niemcy chodzi, to z końcem r. 1932 z ogólnej sumy kapitału nominalnego niem. spółek akc. 22.633.900.000 mk. przypada na zagraniczny kapitał zaledwie 6.98% (1.553 miljony), t. j. siedem razy mniej niż w Polsce.

Ponadto w Niemczech całe ustawodawstwo podatkowe w obecnym reżimie stanęło

na stanowisku, nigdzie indziej nie spotykanem (p. § 1 Steueranpassungsgesetz z 16 października 1934); stąd porównywanie z niemieckiemi urządzeń podatkowych innych krajów jest chybione.

Czy można więc mechanicznie porównywać z sobą znaczenie i funkcje zagranicznego kapitału w życiu przemysłowem w tych 3 krajach, jednaką czy podobną mierzyć je miarą w dziedzinie prawno-podatkowej? Co więcej, nasza ustawa z 18 marca 1935 w pewnym sensie, pośrednio, zabrania przedsiębiorstwom, w ten lub inny sposób związanym z zagranicą, (p. motywy pkt. I, II i III str. 2 i 3) wykazać stratę w zamknięciu rachunkowem (np. z powodu zadłużenia zagranicznego); ani we francuskiej, ani w niemieckiej ustawie przepisu w podobnem ujęciu nie znalazłem.

Pisałem niejednokrotnie, uczyłem i wierzę, że brać można wzory obcych urządzeń podatkowych i zalecać je do naśladowania tylko z krajów i w krajach o podobnej strukturze gospodarczej, o podobnej zamożności, kulturze, moralności podatkowej i o mniej więcej podobnym poziomie ogólnego i zawodowego wykształcenia aparatu wymiarowego. U nas z jednej strony — we Francji i w Niemczech z drugiej strony wszystkie te elementy całkowicie są różne.

To też mniemam, że ten ostry nóż, który ustawodawca w ustawie z 18 marca 1935 dał w rękę naszej młodej, z konieczności mało wyrobionej jeszcze, administracji skarbowej, wymagać będzie wielkiej oględności i ostrożności w użyciu, jeżeli znowu — jak wspomniana instrukcja z r. 1927 — nie ma przynieść więcej szkody dla gospodarstwa społecznego Polski, aniżeli korzyści dla Skarbu Państwa. Wdzięczne pole pracy będzie miał tutaj niewątpliwie NTA, ścieśniając ramy swobodnej oceny władz skarbowych przy wykonywaniu ustawy z 18 marca 1935 i pilnie bacząc, aby fakt „natrafienia na trudności przy ustalaniu kwoty dochodu na podstawie ksiąg handlowych", o czem mówi art. 1 p. 2 alinea 2 ustawy z 18 marca 1935, był zawsze najściślej i rzeczowo zbadany, opisany, uzasadniony i płatnikowi przedstawiony. Do tej nadziei upoważnia nas orzecznictwo dotychczasowe NTA, dotyczące interpretacji art. 64 dawnej ustawy o podatku dochodowym, normującego opodatkowanie według t. zw. zewnętrznych oznak.

Jerzy Michalski

1074.

PODATEK DOCHODOWY.

Towarzystwa wzajemnych ubezpieczeń — podstawa wymiaru.

Do „kapitału zakładowego" towarzystw wzajemnych ubezpieczeń (art. 9 rozporządzenia Prezydenta z 26 stycznia 1928 poz. 64 Dz. Ust.) mają zastosowanie przepisy art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) tylko w zakresie doliczalności do dochodu towarzystwa kwot, roz-

dzielonych między właścicieli tego kapitału tytułem udziału w zyskach, poza stałem jego oprocentowaniem. (Teza).

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1935 l. rej. 4433/32 i 233/34 w sprawie Banku Wzajemnych Ubezpieczeń „Vesta" w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928—1932.

Przedmiotem sporu jest kwalifikacja prawna „kapitału zakładowego" skarżącej i płynące z tej kwalifikacji konsekwencje prawne, w szczególności zastosowanie do odsetek, płaconych od tego kapitału, przepisu art. 8 p. 4 i art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), a do poborów osób wyższej administracji skarżącej przepisu art. 21 ust. 3 tejże ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

Wedle statutu skarżącego Banku fundusz zakładowy i organizacyjny „stanowi niewypowiedzialną pożyczkę ze strony właścicieli certyfikatów udziałowych, za które płaci Bank rocznie 5% od gotówkowego wkładu, a prócz tego wypłaca dywidendę, na którą przeznacza się 4% przewyżki rocznej". Po osiągnięciu pewnej wysokości rocznej przewyżki oraz dojściu funduszu rezerwowego do wysokości 10% składki „rozpocznie się amortyzacja funduszu zakładowego" w drodze losowania certyfikatów. Posiadacze certyfikatów biorą udział w Walnem Zebraniu wraz z ubezpieczonymi, przyczem jeden głos przypada na każde 750 zł posiadanych certyfikatów względnie na każde 5.000 zł kapitału ubezpieczonego w dziale życiowym, 250 zł ubezpieczonej renty, 250 zł opłaconej składki przy innych ubezpieczeniach.

Wedle bilansu Banku na 31.XII.1930 wynosił w tym dniu „kapitał zakładowy" — 156.712 zł 50 gr, „kapitał zapasowy" — 252.208 zł 02 gr, przyczem oba te kapitały zakwalifikowane są jako „kapitały własne". Fundusze ubezpieczeniowe i fundusze i rezerwy techniczne wynosiły ponad 10 miljonów zł. Skarżący Bank jest co do swej formy organizacyjnej towarzystwem ubezpieczeń wzajemnych, posiada osobowość prawną, a statut jego odpowiada wymogom rozporządzenia Prezydenta z 26 stycznia 1928 poz. 64 Dz. Ust. o kontroli ubezpieczeń.

Rozporządzenie to przewiduje w art. 9, iż towarzystwa takie winny posiadać kapitał zakładowy, służący na pokrycie kosztów założenia towarzystwa, oraz jako kapitał gwarancyjny i obrotowy, że dalej kapitał taki ulega spłaceniu z nadwyżek rocznych w miarę tworzenia kapitału zapasowego, może być oprocentowany, a osoby, które go udzieliły, mogą mieć zapewniony udział w nadwyżkach bilansowych i we władzach towarzystwa.

Pozatem stanowi to rozporządzenie, że uzyskanie członkowstwa zależne jest od zawarcia umowy o ubezpieczenie, i zawiera szereg postanowień, dotyczących praw i obowiązków członków towarzystwa.

Z postanowień powyższych wynika zarówno specyficzny charakter towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, jako stowarzyszeń osób ubezpieczonych, których zadaniem jest przedewszystkiem techniczna organizacja zbierania składek i wypłacania odszkodowań ubezpieczonym, będącym zarazem ubezpieczającymi, — jak i odrębny charakter „kapitału zakładowego" towarzystwa, nie pokrywający się z charakterem takiegoż kapitału spółek prawa handlowego. W tych ostatnich kapitał zakładowy jest nietylko podstawą gospodarczą ich działalności, określa on ponadto stosunek osób, które na ten kapitał się składają, do majątku i zysków spółki. Istotnym celem spółek prawa handlowego jest uzyskiwanie zysków i innych korzyści gospodarczych dla właścicieli akcyj, udziałów i t. p., a więc dla właścicieli kapitału zakładowego. Dlatego też w dziedzinie prawa podatkowego efekty gospodarczej działalności spółek, wyrażające się w wypłacaniu akcjonarjuszom, udziałowcom i t. p. dywidend, procentów i t. d., lub w zapewnianiu tymże osobom korzyści w drodze wynagrodzenia ich za czynności, pełnione w charakterze członków władz spółek — są traktowane jako dochód danej osoby prawnej. Dla zrealizowania tej właśnie zasady zawiera art. 21 ustawy o podatku dochodowym postanowienia, podciągające wynagrodzenia osób, biorących udział w zarządzie osób prawnych, pod pojęcie dochodu podatkowego osoby prawnej. Intencja tego postanowienia wynika niedwuznacznie z motywów ustawodawczych i stanowi ona podstawę rozwijającej się na tle tego przepisu judykatury NTA (p. wyrok z 25 kwietnia 1931 l. rej. 322/29, Zbiór wyroków Nr. 455 S). Decydującym momentem jest dla zastosowania przepisu art. 21 ust. 3 niewątpliwie możliwość dysponowania przez właścicieli kapitału zakładowego spółki prawa handlowego zyskami tej spółki na swoją rzecz nietylko we formie dywidendy, procentów i t. p., ale także we formie wynagrodzeń za udział we władzach spółki. Stoi więc ten przepis w niewątpliwym związku z zasadą, że dyspozycja spółką, jej majątkiem, zyskami i sposobem jej prowadzenia należy przy spółkach kapitalistycznych do właścicieli kapitału, działających w określony ustawowo lub statutowo sposób w naczelnych organach spółki jako osoby prawnej.

Z tych samych zasad poddane są opodatkowaniu jako dochód osoby prawnej te kwoty, które zostają między spólników, udziałowców i t. p. — a więc między właścicieli kapitału zakładowego — rozdzielone we formie dywidend, procentów i t. p. I w tym wypadku rozdział takich kwot jest ujawnieniem osiągnięcia zysków przez osobę prawną i odprowadzenia tych zysków do majątku osób, których kapitał został celem osiągania zysków

ulokowany we formie kapitału zakładowego, udziałowego lub tym podobnego w spółce.

Odmienny charakter ma kapitał zakładowy towarzystwa wzajemnych ubezpieczeń. O ile kapitał spółki akcyjnej, spółki z ogr. odp., spółdzielni i t. p. stanowi stałą podstawę działalności gospodarczej danej osoby prawnej i może ulec zwrotowi tylko w miarę ograniczania lub zaprzestania tej działalności — o tyle kapitał zakładowy towarzystwa wzajemnych ubezpieczeń ma charakter tylko tymczasowego zabezpieczenia kosztów organizacji, zobowiązań i obrotu nowozałożonego towarzystwa. Istotną kapitałową podstawą działalności takiego towarzystwa w okresie pełnego rozwoju jest nie kapitał zakładowy, lecz fundusze, zebrane drogą składek od członków, a podzielone na fundusze rezerwowe, własne i techniczno-ubezpieczeniowe, o różnych nazwach i przeznaczeniu. Stosunek kapitału zakładowego do tych funduszów jest tylko w początkach działalności towarzystwa wysoki — w miarę rozwoju towarzystwa i przyrostu członków rola tego kapitału maleje i w miarę narastania własnych rezerw towarzystwa kapitał ulega zwrotowi. Ilustruje ten charakter kapitału skład pasywów skarżącego Banku, w których kapitał zakładowy stanowi minimalną cząstkę. Tak samo nie ma kapitał zakładowy takiego towarzystwa charakteru podstawy dla wpływu decydującego jego właścicieli na losy towarzystwa, jego działalność i podział zysków. W miarę narastania ilości polis, a więc wzrostu ilości członków, członkowie ci uzyskują najzupełniej decydujący wpływ na zarządzanie sprawami towarzystwa. Ilustruje to w niniejszej sprawie znajdujący się w aktach protokół walnego zebrania skarżącego Banku z 4 czerwca 1929, w którem posiadacze certyfikatów (a więc właściciele kapitału zakładowego) reprezentowali 5 głosów, zaś ubezpieczeni 55. Oczywiście przy większem zainteresowaniu ubezpieczonych takiemi zebraniami, stosunek głosów przesunąłby się jeszcze silniej na korzyść ubezpieczonych. Istotnymi więc gospodarzami towarzystwa wzajemnych ubezpieczeń są — w przeciwieństwie do spółek prawa handlowego — nie właściciele kapitału zakładowego, lecz „członkowie", ubezpieczeni.

Ratio legis więc przepisów art. 21, których zastosowanie zwalcza skarżący, nie odpowiada charakterowi kapitału zakładowego towarzystw wzajemnych ubezpieczeń i do kapitałów takich, mimo ich sprzecznej z tym charakterem nazwy, przepisy te nie mogą mieć zastosowania. Właściciele kapitału zakładowego takich towarzystw mogą być uważani za ich „członków, spólników, udziałowców i t. p." w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy tylko w tych granicach, w jakich przysługuje im udział w zyskach. Tylko więc kwoty, rozdzielone między właścicieli tego kapitału tytułem udziału w zyskach bilansowych ponad stałe i niezależne od osiągnięcia takich zysków oprocentowanie, stanowią dochód podatkowy towarzystwa wzajem-

nych ubezpieczeń. W danym wypadku kwoty te zostały prawidłowo opodatkowane przed ich rozdziałem przez przyjęcie za podstawę wymiaru zysku bilansowego, z którego zostały następnie uchwałami walnych zebrań wydzielone. Przepis natomiast, nakazujący doliczenie do dochodu osoby prawnej kwot rozdzielonych tytułem procentów między członków, spólników, udziałowców i t. p., jako dotyczący tylko rozdziału zysków, nie ma zastosowania do oprocentowania kapitału zakładowego skarżącego Banku, gdyż kapitał ten w swej istocie i wedle brzmienia statutu skarżącego jest oprocentowaną pożyczką. Tak samo nie wchodzą w zastosowanie ograniczenia art. 21 ust. 3, mogące z natury rzeczy i ze swego brzmienia stosować się tylko do osób prawnych, posiadających kapitał zakładowy w rozumieniu prawa handlowego, a więc kapitał akcyjny, udziałowy lub tym podobny, zapewniający właścicielom tego kapitału decydujący wpływ na działalność osoby prawnej i rozdział jej zysków.

Z tych przyczyn uchylił NTA zaskarżone orzeczenia jako niezgodne z ustawą.

1075.

PODATEK DOCHODOWY.

Akcje Banku Polskiego — zysk na różnicy kursu, wykazany w zamknięciu rachunkowem osoby prawnej.

Wykazany w zamknięciu rachunkowem osoby prawnej, opodatkowanej na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), zysk na różnicy kursu akcyj Banku Polskiego nie podlega zwolnieniu od opodatkowania na zasadzie art. 77 statutu Banku (poz. 966/27 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 28 lutego 1935 l. rej. 9508/31 w sprawie Cukrowni Zduny Sp. Akc. w likw. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Żądanie wyłączenia z zysku bilansowego, wykazanego w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem, zysku z przeszacowania akcyj Banku Polskiego skarżąca opiera na art. 77 statutu Banku Polskiego (poz. 966/27 Dz. Ust.). Przepis ten stanowi, iż akcje Banku i wypłacona od nich dywidenda i superdywidenda nie podlegają do 31 grudnia 1937 żadnym podatkom. Skarga stoi na stanowisku, iż użyte w tem postanowieniu wyrazy „akcje Banku" oznaczają zysk na akcjach Banku, powstały z różnicy kur-

sowej. NTA zapatrywania tego nie uznał za trafne. Skoro pow. przepis, stanowiąc zwolnienie od podatków, jako przedmiot tegoż wymienia osobno akcje, a osobno dywidendę od akcyj, to zupełnie widocznie dotyczy w pierwszej części podatków, przy których przedmiotem opodatkowania jest sama akcja jako przedmiot majątkowy, a zatem podatków majątkowych, w drugiej części zaś — podatków, przy których przedmiotem opodatkowania jest przychód z akcyj, a zatem podatków: przychodowych i dochodowego. Wykładnia art. 77 statutu, którą stosować chce skarżąca, pomija to rozróżnienie wbrew brzmieniu przepisu i przyjętej klasyfikacji podatków, a w dalszej konsekwencji prowadzi do odmówienia akcjom Banku Polskiego wolności od podatków majątkowych. O ile chodzi o wymienioną wyżej drugą grupę podatków, objętych przepisem art. 77 statutu, t. j. o podatki przychodowe i podatek dochodowy, to zwolnienie przyznane jest dla dywidendy i superdywidendy. O zysku na kursie akcyj art. 77 nie mówi, a wyjątkowy charakter tego przepisu nie pozwala na rozszerzającą wykładnię.

Zauważyć należy, iż spór toczy się wyłącznie na płaszczyźnie art. 77 statutu Banku Polskiego, że jednak żądania skarżącej nie mógłby uzasadnić także przepis art. 19 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, gdyż w myśl stałej judykatury NTA nie odnosi się on do osób prawnych, opodatkowanych na zasadzie art. 21....

1076.

PODATEK DOCHODOWY.

Skarga przewodniczącego komisji odwoławczej: Przyjęcie przez komisję stanu faktycznego niezgodnie z aktami jako powód zaskarżenia.

Przyjęcie w uchwale komisji odwoławczej stanu faktycznego niezgodnie z aktami uzasadnia skargę przewodniczącego komisji do NTA. (Teza).

Wyrok NTA z 22 stycznia 1935 l. rej. 2334/32 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Łodzi na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930 dla Lejzora Kahana.

Komisja Odwoławcza w zaskarżonem orzeczeniu, uwzględniając odwołanie płatnika, wyłączyła z podstawy wymiaru, ustalonej przez władzę wymiarową, kwoty zł 17.435,69 i 61.524,96 z tem uzasadnieniem, iż wy-

datek w kwocie zł 17.435,69 z tytułu kosztów dyskonta, księgowany zgodnie ze zwyczajem kupieckim, może być potrącony z dochodów, a strata firmy w kwocie zł 61.524,96 na dłużnikach została udowodniona odpowiednią korespondencją i listami regulacyjnemi.

Rozpoznając wniesioną na to orzeczenie skargę Przewodniczącego Komisji Odwoławczej, NTA rozważył, co następuje:

Co do pozycji zł 17.435,69, to nie jest sporna prawna strona zagadnienia: Przewodniczący nie podnosi żadnego zarzutu przeciw kwalifikacji prawnej kosztów dyskonta jako wydatku potrącalnego z art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). Nie jest również sporny sam fakt poniesienia wydatku w tej wysokości. Natomiast Przewodniczący nie podziela stanowiska Komisji, iż kwalifikacja faktyczna wydatku, jego przeznaczenie i charakter zostały dostatecznie wykazane prawidłowym, zgodnym ze zwyczajem kupieckim, zapisem w prawidłowych i co do swej rzetelności nie kwestjonowanych księgach handlowych. Zdaniem Przewodniczącego, do tego celu konieczne było jeszcze przedstawienie przez płatnika potwierdzeń z odbioru tej sumy oraz podanie nazwisk osób, którym ją wypłacono. W istocie rzeczy tedy spór sprowadza się do różnicy w ocenie wyników postępowania dowodowego. Według stałej judykatury NTA jednak przewodniczącemu służy prawo skargi przeciw takiej ocenie, dokonanej przez komisję, jedynie w tym wypadku, jeżeli stwierdzi, że ocena ta była dowolna. W rozpoznawanej sprawie ani Przewodniczący takiego zarzutu nie podnosi, ani okoliczności, przytoczone w skardze, mianowicie brak potwierdzeń odbioru i niewskazanie nazwisk dyskonterów, zarzutu dowolności uzasadnićby nie mogły. Co do tej pozycji zatem skarga nie jest uzasadniona.

O ile chodzi o stratę na dłużnikach, to skarga — zgodnie ze stanowiskiem, zajętem przez Przewodniczącego we wniosku, przedstawionym Komisji Odwoławczej — podnosi zarzuty przeciw zaskarżonemu orzeczeniu tylko w odniesieniu do kwoty zł 23.105,89, jako nieudowodnionej. Zarzuty te jednak — odmiennie niż przy pierwszej pozycji — nie opierają się na odmiennej od komisyjnej ocenie wyników postępowania dowodowego: Przewodniczący przeczy w nich, jakoby Komisja wogóle rozporządzała materjałem dowodowym, któryby mogła tak lub inaczej ocenić. Innemi słowy, podnosi on zarzut, że motyw zaskarżonego orzeczenia, zawierający ocenę materjału dowodowego, jest sprzeczny ze stanem faktycznym, stwierdzonym aktami. Taki zarzut należy — w odróżnieniu od zarzutów naruszenia form postępowania administracyjnego — uznać za dopuszczalny w skardze kasacyjnej przewodniczącego komisji odwoławczej. Podczas bowiem gdy do czuwania nad prawidłowością postępowania i do zapobiegania naruszeniu form postępowania powołany jest z mocy swego urzędu właśnie prze-

wodniczący (art. 37 ustawy, § 75 rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust.), to na samą treść uchwały komisji odwoławczej nie ma on decydującego wpływu i przyjęciu przez komisję stanu faktycznego sprzecznie z aktami zapobiec nie może.

Rozpoznając wspomniany zarzut skargi, NTA uznał go za uzasadniony. Zaskarżone orzeczenie bowiem podaje, iż strata w kwocie zł 61.524,96 została udowodniona odpowiednią korespondencją i listami regulacyjnemi, z akt sprawy zaś wynika, że straty w spornej obecnie kwocie zł 23.105,89, płatnik nietylko nie próbował udowadniać, ale nawet wogóle spisania jej uzasadniać ani zapomocą wymienionych środków dowodowych, ani zapomocą żadnych innych i że Komisja nie posiadała co do tej kwoty także żadnego materjału urzędowego prócz protokółu rewizji ksiąg, stwierdzającego jej spisanie na straty „bez udokumentowania". Płatnik też sam w odpowiedzi na wezwanie do wyjaśnień oświadczył, iż na tę kwotę „nie posiada wymaganych dokumentów", i żądanie potrącenia jej uzasadniał wyłącznie ogólnikowem powołaniem się na wyrok NTA z 2 października 1929 l. rej. 3745/27 w sprawie firmy „Karol Steinert" w Łodzi[1]); podobnie w odwołaniu płatnik twierdził, że nie mógł uzyskać na tę sumę „dokumentów regulacyjnych" od dłużników i znów powołał się tylko na wspomniany wyrok NTA.

W tym stanie rzeczy należało uznać, ze w kwestji spisania na straty kwoty zł 23.105,89 pozwana władza przyjęła stan faktyczny sprzecznie z aktami, i z tego powodu uchylić zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

Judykatura NTA, dotycząca prawa skargi przewodniczącego komisji odwoławczej, rozpoczęła się w podatku przemysłowym, rozwinęła w przemysłowym, majątkowym i (po noweli z 4 lutego 1928 poz. 106 Dz. Ust.) dochodowym. Tezy, w tej judykaturze ustalone, NTA stosował jednolicie do wszystkich trzech podatków z uwagi na identyczny we wszystkich przepis. Z tego samego powodu, sądzę, będzie ona w całości mogła być stosowana przy interpretacji art. 124 § 1 Ordynacji Podatkowej, który zastąpił art. 91 ust. ost. ustawy o podatku przemysłowym i art. 73 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym. (Nieaktualna stała się tylko teza wyroku OPA 1082/35; kwestja, w niej rozstrzygnięta, nie może powstać pod rządem O. P., gdyż orzecznictwo karne nie należy już do komisyj odwoławczych).

Kwestje, które NTA miał do rozstrzygnięcia, sprowadzały się naogół do zagadnienia, jakim zmianom ulegają w stosunku do przewodniczącego komisji odwoławczej postanowienia obowiązującej ustawy (rozporządzenia) o NTA — ze względu na szcze-

[1]) W pow. wyroku (Nr. 163 S Zbioru wyroków) NTA wyraził zapatrywanie, iż odpisanie na straty, częściowe, a zależnie od okoliczności faktycznych nawet zupełne, wierzytelności do upadłego dłużnika mieści się w granicach, zakreślonych dla odpisań w art. 21 w związku z art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

gólny charakter przyznanego przewodniczącemu prawa skargi. Prawo to stanowi wyjątek od podstawowego założenia naszego sądownictwa administracyjnego, że jego celem jest ochrona praw podmiotowych jednostki. Na wyjątkowy charakter tego prawa zwrócił ostatnio uwagę prof. Pazdro w artykule: „Najwyższy Trybunał Administracyjny a ordynacja podatkowa“ (Gaz. Sąd. Warsz. 1935 Nr. 12). Dawniejsza literatura austrjacka, która miała do czynienia z zupełnie podobnym stanem prawnym, ten charakter skargi przewodniczącego podkreśliła i oświetliła wszechstronnie (Lemayer, Hauke, Tezner). NTA sam miał sposobność jeszcze w r. 1927 zająć się specjalnie kwestją charakteru prawa skargi przewodniczącego, w szczególności kwestją, czy da się ono wysnuć z obowiązujących przepisów o NTA — a to w związku ze skargą jednego z przewodniczących komisyj odwoławczych do spraw podatku dochodowego, który — w braku wówczas jeszcze podstawy w ustawie o podatku dochodowym — legitymację swoją opierał na ustawie o NTA. NTA uchwałą Zgromadzenia ogólnego z 17 grudnia 1927 rozstrzygnął tę kwestję zgodnie ze wspomnianą wyżej literaturą. Wyjątkowy jest tu też stosunek strony skarżącej do władzy pozwanej: skarżący sam jest przewodniczącym tej kolegjalnej władzy, której orzeczenie zaskarża, powołanym do kierowania jej czynnościami i czuwania nad prawidłowem stosowaniem ustaw podatkowych i przepisów O. P. (art. 31 § 3 O. P.).

Otóż biorąc pod uwagę wspomniany szczególny charakter skargi przewodniczącego, judykatura ustaliła, że legitymacja do skargi służy mu w ciaśniejszych granicach, niż je zakreślają przepisy o NTA dla wszystkich innych podmiotów. Podczas kiedy naogół powodem zaskarżenia może być naruszenie prawa materjalnego albo wadliwość postępowania, przewodniczący może swoją skargę uzasadnić oprócz naruszenia prawa materjalnego tylko dowolną oceną stanu faktycznego. Zauważyć należy, iż zasada prawna, według której przewodniczącemu komisji odwoławczej służy zarzut, skierowany przeciw ocenie przez komisję wyników postępowania dowodowego, jedynie w tym wypadku, jeżeli twierdzi, że ocena ta była dowolna (wyrok z 14 grudnia 1927 l. rej. 2969/25, Nr. 1335 Zbioru wyroków) — nie stanowi żadnego ograniczenia praw przewodniczącego w porównaniu z innemi podmiotami. Ta sama zasada obowiązuje w stosunku do wszystkich, wypływa ona bowiem z samej istoty przysługującego władzy administracyjnej prawa swobodnej oceny materjału faktycznego, z którem nie dałaby się pogodzić kontrola ze strony kasacyjnego sądu administracyjnego, wychodząca poza badanie, czy władza nie przekroczyła granic swobodnej oceny, czyli nie dopuściła się dowolności. Natomiast rzeczywiste ograniczenie legitymacji przewodniczącego stanowi odmówienie zresztą wadliwościom postępowania charakteru powodów zaskarżenia.

W tem ograniczeniu nie stanowi wyłomu teza ogłoszonego powyżej wyroku z 22 stycznia 1935, która za dopuszczalną uznaje skargę przewodniczącego także w przypadku niezgodności orzeczenia z aktami. W istocie rzeczy nie jest to bowiem nowy powód zaskarżenia, gdyż niezgodność z aktami mieści się w pojęciu dowolnej oceny stanu faktycznego, która — jak o tem już wyżej była mowa — uzasadnia skargę zarówno przewodniczącego, jak i każdej innej osoby. Potrzeba osobnej tezy wynikła z przyjętej w rozporządzeniu o NTA (tak samo, jak i w poprzedniej ustawie o NTA) klasyfikacji wadliwości postępowania: w ich rzędzie wymienione jest w osobnym punkcie „przyjęcie stanu faktycznego sprzecznie z aktami“ (art. 84 p. 2), a w osobnym „naruszenie form postępowania administracyjnego“ (art. 84 p. 3).

Prof. Pazdro w powołanym wyżej artykule porusza jeszcze jedną kwestję, dotyczącą legitymacji przewodniczącego: czy potrzeba do uzasadnienia tej legitymacji, by orzeczenie naruszało interesy Skarbu? Prof. Pazdro wymienia jako przykład przypadek wadliwości postępowania i rozstrzyga postawioną kwestję w ten sposób, że „przewodni-

cący powinien wnieść skargę do NTA nawet, gdyby uchwała co do wysokości podatku nie naruszyła interesów Skarbu". Sądzę, że — choćby z uwagi na ograniczenie legitymacji przewodniczącego właśnie w zakresie wadliwości postępowania — lepiej ilustrować może to zagadnienie przykład naruszenia prawa materjalnego: komisja odwoławcza odliczyła od dochodu 310 zł tytułem składek ubezpieczeniowych itp. zamiast dopuszczalnych najwyżej 300 zł, ale na wysokość podatku nie miało to żadnego wpływu, ponieważ przyjęty przez komisję dochód podatkowy i dochód większy o 10 zł podpadają pod tę samą stawkę podatku. M. zd., w tym przypadku nie służy przewodniczącemu skarga. Wprawdzie istotnie art. 124 O. P. sam nie stawia wymogu, iż nielegalna uchwała ma równocześnie naruszać interesy Skarbu, ale wymóg ten wynika z interpretacji tego przepisu w związku z przepisami rozporządzenia o NTA. Fakt, że ustawy podatkowe, a tak samo O. P. poprzestają na postawieniu zasady, iż od orzeczenia komisji odwoławczej służy zarówno płatnikowi, jak i przewodniczącemu komisji odwoławczej, prawo wniesienia skargi do NTA, wskazuje na intencję prawodawcy, by prawo skargi przewodniczącego, unormowane oddzielnie tylko co do czynnej legitymacji procesowej, pozatem włączyć w system postępowania przed NTA, uregulowany we właściwych przepisach. Stąd wniosek, że normy tego postępowania ulegają w odniesieniu do skargi przewodniczącego tylko takim zmianom, które wynikają już z samego charakteru prawa skargi przewodniczącego. Jeżeli więc rozporządzenie o NTA uzależnia prawo do skargi od naruszenia prawa strony skarżącej lub obciążenia jej obowiązkiem bez podstawy prawnej (art. 49), t. zn. w dziedzinie podatkowej od nałożenia na nią wbrew prawu obowiązku podatkowego lub określenia rozmiaru obowiązku za wysoko — to warunkiem prawa skargi przewodniczącego będzie naruszenie prawa Skarbu do podatku, a zatem uwolnienie podatnika wbrew prawu od obowiązku podatkowego lub określenie rozmiaru tego obowiązku za nisko. Rozporządzenie o NTA nie zna (poza przypadkiem, unormowanym w art. 12) teoretycznego tylko rozstrzygania przez Trybunał kwestyj prawnych; postępowanie przed Trybunałem zmierza bezpośrednio do usunięcia skutków naruszenia prawa; tam, gdzie naruszenie prawa nie pociągnęło za sobą żadnych skutków, tam skarga nie jest dopuszczalna.

O ile zaś chodzi o powołany przez prof. Pazdrę § 94 rozp. wykon. do O. P., to pominąwszy już fakt, że przepis wykonawczy nie mógłby jeszcze przesądzić interpretacji ustawy, stwierdzić należy, że przepis ten nie dostarcza argumentu na korzyść tezy o braku wymogu, by orzeczenie naruszało interesy Skarbu. Z § 94 (którego stylizacja nasuwa zresztą pewne zastrzeżenia) wynika, że intencją autorów tego przepisu było dostosować się do judykatury NTA, opartej na przejętych przez O. P. dawniejszych przepisach, a dopuszczającej skargę przewodniczącego w przypadku, kiedy orzeczenie komisji odwoławczej ujawnia dowolną ocenę stanu faktycznego, oraz w przypadku niezgodności orzeczenia z prawem materjalnem. Natomiast tak samo, jak art. 124 O. P., przepis wykonawczy do niego nie wyczerpuje wymogów prawa skargi, w szczególności nie zajmuje się wcale temi, które wynikają z rozporządzenia o NTA. Stojąc na odmiennem stanowisku, należałoby z § 94 dedukować także prawo przewodniczącego do skargi (i obowiązek wniesienia skargi) w tym przypadku, kiedy orzeczenie komisji odwoławczej narusza prawo na szkodę płatnika. (Tego zdania Runcewicz, Ordynacja Podatkowa, 1935, str. 343; jedyny argument, jaki ten autor podaje, mianowicie charakter przewodniczącego jako „stróża prawa", a nie „stróża interesów Skarbu", nie może uzasadnić jego tezy wobec brzmienia art. 124 O. P. i zasad obowiązującego prawa o NTA).

Aleksander Dubieński

1077.

PODATEK DOCHODOWY.

Skarga przewodniczącego komisji odwoławczej: Dowolna ocena stanu faktycznego jako powód zaskarżenia[1]).

Dowolna ocena stanu faktycznego przez komisję odwoławczą uzasadnia skargę przewodniczącego komisji do NTA.

Wyrok NTA z 28 lutego 1935 l. rej. 5155/32 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Kielcach na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego dla Andrzeja Karskiego na r. 1931.

...Z akt sprawy wynika, że płatnik zeznał 18.881,85 zł dochodu, opierając obliczenie dochodu na księgach gospodarczych. Z akt tych wynika dalej, że Komisja Szacunkowa, dyskwalifikując księgi gospodarcze, obliczyła dochód płatnika z gruntów przy zastosowaniu norm średniej zyskowności, zaś dochód z gorzelni, cegielni i ogrodu na podstawie danych, zawartych w księgach, przyczem ustalony w ten sposób dochód wyniósł kwotę 92.685,50 zł. Na podstawie tych samych danych Przewodniczący Komisji Odwoławczej postawił wniosek, by w załatwieniu odwołania dochód płatnika został ustalony na 79.327,37 zł. Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem postanowiła „sprostować dochód na kwotę 25.768 zł i zniżyć podatek na 2.683,20 zł. wraz ze zwyżką z mocy art. 26 ustawy" o podatku dochodowym, przyczem akta sprawy względnie treść uchwały nie ujawniają wcale, na jakich materjałach oparła się władza pozwana przy ustaleniu dochodu na kwotę 25.768 zł. W myśl judykatury NTA, instancji odwoławczej przysługuje prawo swobodnej oceny wyników postępowania, zmierzającego do ustalenia dochodów, i przy rozstrzyganiu odwołań nie jest ona związana ani uchwałą komisji szacunkowej, ani też wnioskiem przewodniczącego komisji odwoławczej. Niemniej jednak instancja ta jest obowiązana ujawnić, na jakich danych oparła swoje orzeczenie, a to celem umożliwienia NTA kontroli, czy orzeczenie odwoławcze nie jest dowolne. Gdy zatem ani zaskarżone orzeczenie, ani też akta sprawy nie ujawniają, na jakich materjałach faktycznych oparła władza pozwana ustalenie dochodu w kwocie 25.768 zł, — w związku z zarzutem dowolności, podniesionym w skardze, należało uznać, że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia, i w konsekwencji, na zasadzie art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), uchylić zaskarżone orzeczenie.

---

[1]) P. glosę OPA 1076/35.

1078.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw komisowych: Koszty handlowe, przerzucone na komitenta; wszelkie inne wynagrodzenia za wykonane świadczenia i usługi.

1. Użyte w art. 5 p. 5 ust. 1 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. słowa „wszelkich innych wynagrodzeń za wykonane świadczenia i usługi" odnoszą się zarówno do przedsiębiorstw ekspedycyjnych, przewozowych i komunikacyjnych, jak i do przedsiębiorstw komisowych oraz pośrednictwa handlowego.

2. Wynagrodzeniem komisowem za wykonane świadczenia i usługi jest nietylko prowizja lub komisowe między komitentem a komisantem ustalone, lecz są także wszelkie korzyści materjalne komisanta, które on ciągnie ze stosunku komisowego, w szczególności także w postaci przerzucania części swych kosztów handlowych na komitenta.

Wyrok NTA z 5 listopada 1934 l. rej. 324/31 w sprawie firmy „Tow. dla Sprzedaży Surówki żelaznej" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... Według protokółu z daty 14 października 1930, spisanego z Stanisławem S., skarżąca Spółka otrzymała od swoich komitentów tytułem prowizji 1% obrotu, zaś wynagrodzenie miesięczne S. było wypłacane z sum obrotowych, należnych komitentom, ale według listu z daty 11 kwietnia 1928, podpisanego m. i. przez skarżącą, podział zamówień pomiędzy komitentów, rozliczanie cen uzyskanych ze sprzedaży i fakturowanie wysyłek dla odbiorców miały być wykonywane pod wyłącznem kierownictwem członka Zarządu, desygnowanego przez dwie huty jako komitentów, i wynagrodzenie tego członka miało obciążać wyłącznie owe dwie huty z wykluczeniem jakichkolwiek jednostronnych dodatkowych wynagrodzeń ze strony Spółki.

Jeśli więc władza z tych okoliczności w związku ze sposobem księgowania odnośnego wydatku przez skarżącą Spółkę na rachunku kosztów handlowych wysnuła wniosek, że sporna suma stanowi zwrot części kosztów handlowych przez komitenta, które zwyczajnie powinno pokrywać przedsiębiorstwo, i jeżeli władza ten zwrot uznała za powiększenie prowizji komisowej skarżącej Spółki, to NTA w tej konkluzji władzy nie dopatrzył się ani sprzeczności z ustalonemi przesłankami, ani obrazy postanowień art.

5 p. 5 ustawy, gdyż wynagrodzeniem komisowem za wykonane świadczenia i usługi w myśl tego przepisu jest nietylko prowizja lub komisowe, wprost jako takie między komitentem i komisantem ustalone, ale są niem także wszelkie korzyści materjalne komisanta, które ciągnie on ze stosunku komisowego, w szczególności także w postaci przerzucania części swoich kosztów handlowych na komitenta. Ponieważ wyżej omówiony materjał wystarczył do rozstrzygnięcia spornej kwestji w ujęciu określonem w odwołaniu, przeto NTA nie dopatrzył się zarzuconej w skardze wadliwości postępowania w pominięciu przez władzę dalszych wniosków dowodowych, ofiarowanych na tę samą okoliczność.

Twierdzenie skargi, iż ustęp 1 art. 5 p. 5, mówiący o „wszelkich innych wynagrodzeniach za wykonane świadczenia i usługi", odnosi się tylko do przedsiębiorstw ekspedycyjnych oraz przewozowych i komunikacyjnych — nosi cechy zasady katedralnej bez należytego logicznego wywodu. Skarga tego twierdzenia nie wywodzi ani w sposób gramatyczny, ani logiczny z osnowy pow. przepisu. Dla takiego rozczłonkowania zaś ustępu, wyliczającego różne rodzaje wynagrodzeń przedsiębiorstw komisowych, pośrednictwa handlowego, ekspedycyjnych oraz przewozowych, brak dostatecznej podstawy zarówno gramatycznej, jako też logicznej. Wynagrodzenie zarówno komisanta, jakoteż pośrednika, jak ekspedytora czyli spedytora lub przewoźnika, bywa określane już to jako komisowe, już to jako prowizja, także stręczne, przewoźne i t. p., np. w kodeksie handl. niem. § 88 i n. (prowizja agenta handlowego), § 99 (stręczne maklera), § 396 (prowizja komisanta), § 409 (prowizja spedytora), § 426 p. 7 (przewoźne przewoźnika).

Otóż ustawa do obrotu podatkowego wszystkich przedsiębiorstw, wyszczególnionych w p. 5 art. 5, zalicza zarówno wynagrodzenia w postaci komisowego i prowizji, jako też w s z e l k i e inne, jeżeli należą się za wykonane świadczenia i usługi odnośnego przedsiębiorstwa. Za tą szerszą wykładnią przemawia nietylko kolejność wyliczeń przedsiębiorstw z jednej strony i wynagrodzeń z drugiej strony, ale także dodanie do słów „prowizji, komisowego" określenia: o r a z wszelkich innych wynagrodzeń. Gdyby te i n n e wynagrodzenia miały się ograniczać do przedsiębiorstw ekspedycyjnych i przewozowych, musiałby ustawodawca temu zamiarowi dać wyraz niedwuznaczny, albowiem wynagrodzenia, pobierane przez te przedsiębiorstwa, nie są i n n e m i w porównaniu z wynagrodzeniem komisanta lub pośrednika, jeśli je wymienia się obok tychże, a w żadnym wypadku nie mogłyby być nazwane „wszelkiemi" innemi wynagrodzeniami. Zresztą także kolejność wyliczeń nie usprawiedliwia takiej subtelnej segregacji. Wszak najpierw mówi ustawa o przedsiębiorstwach komisowych, a potem dopiero o przedsiębiorstwach pośrednictwa handlowego, a nato-

miast wśród wynagrodzeń na czoło wysuwa prowizję, a potem dopiero wymienia komisowe, chociaż jasnem jest, że wynagrodzenie przedsiębiorstwa pośrednictwa handlowego nie bywa określane jako komisowe, lecz tylko jako prowizja.

Z powyższych zatem powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną.

Ustęp 1 punktu 5 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym był niejednokrotnie przedmiotem wyrokowania, bo oto z jednej strony przedsiębiorstwa komisowe i im podobne starały się zmniejszyć ustanowiony przezeń zakres podstawy dla obliczenia podatku obrotowego, z drugiej zaś strony władze podatkowe szły w tym kierunku, by w praktycznem wykonaniu podstawę podatkową utrzymać większą, a nawet powiększyć, co się im nawet udało, jak to widać z wyroku ogłoszonego w OPA 254/33. Posiłkowano się w tym wyroku pojęciem przerzucania ciężarów wydatkowych, a więc i podatkowych, pojęciem ekonomicznem, którego omawiany ust. 1 p. 5 art. 5 zupełnie nie zna. Obecnie omawiany wyrok NTA z 5 listopada 1934 w dalszym ciągu posiłkuje się pojęciem przerzucania — zupełnie, m. zd., niepotrzebnie, bo w ten sposób rozszerza się ramy ustawowe art. 5 w jego punkcie 5 ust. 1 i weksluje się myślenie funkcjonarjuszy podatkowych tam, gdzie ustawa szyn nie położyła.

Będący w mowie ustęp ustawy jest zupełnie jasny, jeśli treść jego zestawić z prawem handlowem i z prawem zobowiązaniowem wogóle. Komisanci, pośrednicy, ekspedytorzy i przewoźnicy — obojętne, czy to będą osoby fizyczne, czy osoby prawne w postaci takich czy innych spółek — zajmują się świadczeniem takiego, czy innego rodzaju usług na rzecz swoich zleceniodawców i w ich załatwieniu wchodzą w stosunki prawne z osobami trzeciemi we własnem imieniu (wyjątek mogą stanowić pośrednicy), ale zawsze czynią te usługi na cudzy rachunek. Należy im się zato zapłata, wynagrodzenie za owe usługi — mniejsza o nazwę tej zapłaty, tego wynagrodzenia, nazwa jest obojętna, zwłaszcza że jedne i te same rzeczy często mają nazwy różne, a często i nazw kilka. Tę to działalność postanowiono opodatkować. I trzeba przyznać, że art. 5 p. 5 ust. 1 dość szczęśliwie określił podstawę podatkową, mówiąc, że będzie nią „suma prowizji, komisowego oraz wszelkich innych wynagrodzeń za wykonane świadczenia i usługi." Ta trafność ujęcia prawnego polega na końcowych wyrazach, wyjaśniających, że idzie tu o wynagrodzenie za świadczenia i usługi, t. j. za taką czy inną aktywność przedsiębiorstwa, a więc i za aktywność jego całego personelu, składającą się na funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Lecz jeżeli komuś świadczę usługi i jeśli z racji tych usług, jak to często bywa, muszą być poniesione wydatki na rzecz osób, czy instytucyj, nie wchodzących w skład mego przedsiębiorstwa, wydatki, nie będące same przez się usługami, do których się zaofiarowałem, jako usługodawca, to czyż takie wydatki można zaliczać do pojęcia mego wynagrodzenia za moje usługi, korzystając z ekonomicznego pojęcia „przerzucania"? Przecież zarówno prawo zobowiązaniowe, jak i kodeksy handlowe rozróżniają wyraźnie zapłatę za usługi od zwrotu wydatkowań, poniesionych przy spełnianiu usług; czynią to rozróżnienie zarówno prawa obecne, jak i poprzednio obowiązujące. Do takich wydatkowań należy np. uiszczanie opłat stemplowych, związane z wykonaniem zlecenia, z wykonaniem usług. Czyż można te wydatkowania, gdy są zwracane przez zleceniodawcę, objąć pojęciem wynagrodzenia za usługi zapomocą nieistniejącego w ustawie pojęcia przerzucania i w ten sposób mieszać pojęcia prawne stanowiące fundament cywilistyczny dla ust. 1 p. 5 art. 5? Zdaje mi się, że przy ustanawianiu podstawy opodatkowania, do pojęcia przerzucania uciekać

się nie należy, przeciwnie, że z tem pojęciem należy zerwać, jako tylko zamieszanie i wykolejenie myślowe wprowadzać mogącem.

I oto owo „przerzucanie“ niepotrzebnie znalazło się w motywach omawianego wyroku, jako pojęcie kierujące myślą wyrokowania. O cóż bowiem chodziło? Osoby jakieś stworzyły spółkę z ogr. odp. dla sprzedaży surówki, pochodzącej z dwóch hut, zleceniodawczyń owej spółki. Spółka twierdziła, że jej wynagrodzenie za usługi, które dla owych dwóch hut spełniała, miało wynosić 1%. Zbadanie przez władzę skarbową działalności i rachunkowości spółki wykazało, że do działalności spółki należał podział zamówień między obu komitentów i inne czynności, związane z dalszym losem otrzymanych zamówień, i że tą właśnie działalnością zajmował się, dyrygował, nie ktoś obcy spółce (np. urzędnik którejś huty, umocowany przez obie huty, jako tych hutmandatek reprezentant), lecz figurujący w rejestrze handlowym członek zarządu spółki, nadomiar pobierający uposażenie z kasy spółki, na rachunek jej kosztów handlowych zapisywane. Czy w tej sytuacji faktycznej możnaby się zgodzić z twierdzeniem spółki, że uposażenie owego członka zarządu, na które huty-mandantki spółce funduszów dostarczały, nie stanowi ukrytego powiększenia umówionego dla spółki 1%-owego komisowego właśnie o te kwoty, które na uposażenie owego członka zarządu z kasy spółki wychodziły, a do kasy spółki od hut-mandantek przychodziły? Przecież za czynności, za pracę personelu spółki, choćby członków zarządu, wykonywane w granicach przyjętego przez spółkę zobowiązania komisowego, tylko spółce wynagrodzenie od komitenta się należy, nie zaś poszczególnemu pracownikowi tej spółki, który owych czynności dokonywał, opłacanie więc przez komitenta pracownika przedsiębiorstwa komisowego pozbawione jest podstawy prawnej i mogłoby być, jako nienależne świadczenie, zpowrotem żądane. To też ów członek zarządu spółki kwitował z otrzymania pieniędzy nie huty, lecz swoją spółkę, czyli otrzymywał pieniądze od spółki za swą dla niej pracę. Z drugiej strony, obowiązek opłacenia pracy swego personelu, swego członka zarządu, należał do spółki, a nie do osoby postronnej, nie było więc podstawy prawnej, by na uposażenie tego czy innego pracownika łożyła nie spółka, lecz osoby inne. Jeśli odrzucić — a tak trzeba uczynić — że podstawą prawną była darowizna, bo ani spółka, ani huty nie twierdziły, że wpłaty były darowizną hut na rzecz spółki, to został tylko jeden wniosek, że podstawą prawną wpłat, dokonywanych przez huty do kasy spółki, było uzupełnienie umówionego wynagrodzenia 1%-owego przez owe wpłaty, równające się wysokości uposażenia członka zarządu spółki. Taki zaś wniosek, stwierdzający, że wynagrodzenie spółki za usługi na rzecz hut składało się z dwóch pozycyj, zupełnie uzasadniał zsumowanie obu wynagrodzeń dla uzyskania podstawy podatkowej, jak to przepisuje ust. 1 p. 5 art. 5.

Analiza więc składników stosunku prawnego czyni zbytecznem posiłkowanie się ekonomicznem pojęciem „przerzucania“. Lecz czemu to przeciwko temu pojęciu występujemy? Oto jest ono niebezpieczne, jako pojęcie o zbyt nieokreślonej treści i jako nie będące aktem prawnym, lecz pobudką do stworzenia takich czy innych aktów prawnych, choćby pozornych, choćby bez fundamentu cywilistycznej podstawy prawnej. Prowadzić więc ono może do błędnego zakwalifikowania wydatków komisanta jako jego wynagrodzenia i do innych poglądów błędnych, ono wreszcie — co najważniejsze — rozszerza cywilistyczne ramy ust. 1 p. 5 art. 5 ustawy. Weźmy przykład. Ta sama spółka podjęła się sprzedaży komisowej, lecz nie podjęła się przydzielania zamówień, albo też wprost postanowiono, że nie spółka, lecz jakiś arbiter, desygnowany przez huty, takiego przydzielania zamówień jednych hucie jednej, drugich hucie drugiej, będzie dokonywał. Przecież tak umówić się z natury rzeczy można, bo komitent zawsze ma prawo zatrzymać dysponowanie tem, co dlań jest przeznaczone, co stanowi

jego własność, a zamówienia są przecież własnością, mieniem komitenta, czy kilku komitentów wspólnem. I oto wspólny arbiter hut rozdziela, czyni pewną pracę, za którą spółka nic mu nie płaci, bo nie wchodzi on w skład jej personelu pracowniczego, i opłacają go huty jako swego pracownika. I w tym przypadku będzie tu przecież przerzucenie pewnych czynności i zapłaty za nie na huty-mandantki, spółka-komisant odniesie też pewne korzyści z podobnego ułożenia stosunku komisowego, a jednak nie będzie można dojść do wniosku, że to, co huty owemu delegatowi swemu wypłaciły, winno być dodane do umówionego dla spółki wynagrodzenia. Wniosek taki nie będzie możliwy dlatego, że analiza prawna tych przykładowych stosunków wzajemnych wypadnie odmiennie niż w sprawie, która była przedmiotem omawianego wyrokowania. A więc wydaje mi się, że lepiej byłoby, gdyby pojęcie przerzucania przestało być pomocnem przy wyrokowaniu o zakresie podstawy prawnej opodatkowania z art. 5 p. 5 ust. 1 ustawy o podatku przemysłowym.

Aleksander Jackowski

1079.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw komisowych: Doliczanie przez komisanta w myśl umowy z komitentem do ceny towaru prowizji, kosztów dowozu i przywozu towarów oraz składowego.

Okoliczność, że komisant do ceny otrzymanych do sprzedaży towarów dolicza w myśl umowy z komitentem prowizję, koszty dowozu i przywozu towarów oraz składowe, nie uzasadnia nieuznania przy wymiarze stosunku komisu.

Wyrok NTA z 7 marca 1934 l. rej. 9284/32 w sprawie Antoniego Nitscha w Królewskiej Hucie przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

. . . Z umowy, zawartej ze Zjednoczeniem Fabryk Gazów Przemysłowych, wynika, że do ceny towaru, fakturowanego przez komitenta, skarżący był uprawniony dobić tytułem prowizji 10% oraz koszty dowozu i przywozu towarów, jakoteż koszty składowe. Skoro w myśl ust. 1 p. 5 art. 5 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. za obrót w przedsiębiorstwach komisowych uznać należy sumę prowizji, komisowego oraz wszelkich innych wynagrodzeń, obojętną jest rzeczą, czy prowizja ustalona jest od ceny, oznaczonej przez komitenta, czy też, jak w niniejszym przypadku, w ten sposób, że komisant jest uprawniony dobić do ceny sprzedaży swoją prowizję w oznaczonej wysokości. Ponieważ dalej z umowy nie wynika, by była ona pozorna, przeto stypulacja umowna w przedmiocie dobi-

cia kosztów do ceny sprzedaży oznacza w swej istocie, że komitent pokrywa koszty dowozu i przywozu towarów oraz koszty składowe. Brak zaś w ustawie przepisu, aby takie zobowiązanie uzasadniało nieuznanie stosunku komisu, a w myśl stałej judykatury Trybunału zwrot takich kosztów komisantowi nie powoduje jedynie wyłączenia ich z jego obrotu, czego atoli skarga się nie domaga. Dobicie tych kosztów przez komisanta do ceny sprzedaży mogłoby tylko wtedy uzasadnić wniosek, że komisant niezależnie od umówionego wynagrodzenia otrzymał różnicę (lub jej część) między ceną istotnie osiągniętą a ceną zastrzeżoną w umowie, a więc uzasadnić zastosowanie ust. 3 p. 5 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym, gdyby ustalone zostało, że cena, osiągnięta przez skarżącego, przekracza cenę, oznaczoną przez komitenta, powiększoną o 10% prowizji i koszty wymienione w umowie. Protokół, na którym oparto zaskarżone orzeczenie, stwierdza atoli tylko (p. 4), że skarżący sprzedawał tlen w butlach po cenie jednostkowej za butlę wyższej, niż cena oznaczona przez komitenta. Skoro wszakże w umowie postanowiono, że do ceny, wyznaczonej przez komitenta, może być dobita prowizja 10% i koszty, to dla zastosowania ust. 3 p. 5 art. 5 ustawy konieczne było ustalenie, że cena, osiągnięta ze sprzedaży, przewyższa cenę, wyznaczoną przez komitenta, powiększoną w sposób, przewidziany w umowie. Gdy zaś akta w tym kierunku nie zawierają żadnych danych, przeto Trybunał uznał, że stan faktyczny sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA)....

1080.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Stawka podatku — przedsiębiorstwa „przemysłowe”[1]).

Nie może być uznane za przedsiębiorstwo przemysłowe w rozumieniu art. 7 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. przedsiębiorstwo, którego czynność polega na zakupie surowców i dalszej sprzedaży gotowych wyrobów, po przerobieniu surowców w obcych przedsiębiorstwach.

Wyrok NTA z 30 stycznia 1935 l. rej. 1071/33 w sprawie firmy: „Jeneralna Kompanja Przemysłu Przędzalnianego, Tow. Akc. Zakładów Allart, Rousseau i Sp.“ w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

---

[1]) Por. OPA 604/34.

... Spór sprowadza się przedewszystkiem do kwestji, czy może być uznane za przedsiębiorstwo przemysłowe w rozumieniu art. 7 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. przedsiębiorstwo, które nabyte przez siebie artykuły zużywa i przerabia nie we własnym zakładzie, lecz w zakładach przedsiębiorstw innych, obcych. Otóż ustawa o podatku przemysłowym nie daje definicji przedsiębiorstwa przemysłowego, nie zawiera też jej prawo przemysłowe (poz. 468/27 Dz. Ust.), które wszakże za przemysł uważa (art. 1) zatrudnienie lub przedsiębiorstwo bez względu na to, czy jest ono wytwarzające, przetwarzające, handlowe lub usługowe.

W powszechnem rozumieniu nie uważa się za handlowe przedsiębiorstwa wytwarzającego lub przetwarzającego, gdy zaś ustawa o podatku przemysłowym odróżnia przedsiębiorstwa handlowe od przemysłowych, należy się kierować tem powszechnem rozumieniem, zwłaszcza że ustawa o podatku przemysłowym nawiązuje do tego rozumienia, skoro w art. 12 w związku z zakładem przemysłowym mówi o kolejnych stopniach ob. óbki względnie przeróbki. Prowadzi to do wniosku, że ustawa o podatku przemysłowym z pojęciem przedsiębiorstwa przemysłowego łączy fakt wytwarzania względnie przetwarzania. Nie mogłoby zaś być mowy o tych procesach produkcyjnych w przedsiębiorstwie, które ich nie dokonywa samo, lecz zleca ich dokonanie obcym przedsiębiorstwom, a samo ogranicza się do sprzedaży gotowych już wyrobów. Wskutek tego Trybunał uznał za słuszne stanowisko władzy, że nie może być uznane za przedsiębiorstwo przemysłowe w rozumieniu art. 7 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym przedsiębiorstwo, którego czynność polega na zakupie surowców i dalszej sprzedaży gotowych wyrobów, po przerobieniu surowców w obcych przedsiębiorstwach....

1081.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe — „prawidłowo prowadzone".

Określenie „prawidłowo prowadzone księgi handlowe", użyte w ust. 4 art. 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., dotyczy nietylko prawidłowości formalnej ksiąg, lecz także prawidłowości materjalnej, która nakazuje, by wpisy w księgach były zgodne ze stanem faktycznym i by wszelkie zdarzenia obrotu handlowego znalazły wyraz w księgach we właściwym czasie.

Wyrok NTA z 29 października 1934 l. rej. 196/32 w sprawie Teresy G. w Mogilnie przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

....O ile chodzi o nieuznanie ksiąg handlowych skarżącej za miarodajne dla wymiaru podatku, to zarówno Komisja Szacunkowa jako też Komisja Odwoławcza orzekły, że księgi skarżącej są nierzetelne. Skarżąca z tej okoliczności właśnie snuje wniosek o obrazie ustawy, wychodząc z założenia, że nierzetelność ksiąg nie mieści się w pojęciu nieprawidłowości ksiąg. Skarżąca widocznie ma tu na myśli osnowę ust. 4 art. 7, który opiewa, że sprzedaż hurtowa winna być wykazana „prawidłowo prowadzonemi księgami handlowemi", podczas gdy w ust. 3 art. 76 ustawa mówi o księgach, uznanych przez komisję za „nieprawidłowe" lub za „nierzetelne". Mimo tej różnicy w wyrazownictwie nie mogło być i nie było wolą ustawy pozbawienie przywilejów podatkowych, przewidzianych dla obrotów ze sprzedaży hurtowej, tylko tych płatników, których księgowość wykazuje braki natury formalnej, a natomiast utrzymanie ulg podatkowych w mocy w odniesieniu do płatników, których księgi uznano za nierzetelne, a zatem za niezasługujące na wiarę ze względów materjalnych. Uchybienia natury materjalnej, uzasadniające zarzut nierzetelności, są chyba gatunkowo cięższe od uchybień natury formalnej, określanych zazwyczaj jako nieprawidłowości porządkowe. Księgi nierzetelne nie mogą wypełniać pojęcia ksiąg handlowych prawidłowo prowadzonych, albowiem nierzetelność w prowadzeniu ksiąg wykracza przeciw naczelnej zasadzie, obowiązującej w obrocie handlowym, a polegającej na uczciwości kupieckiej, która z natury rzeczy wymaga od kupca prowadzenia ksiąg według zasad, ustalonych w buchalterji. Te zasady nie zamykają się w ciasnym kręgu prawidłowości formalnej, lecz w pierwszym rzędzie dotyczą prawidłowości materjalnej zapisów książkowych. Materjalna prawidłowość nakazuje nietylko, by to, co jest zapisane, było zapisane zgodnie ze stanem faktycznym, ale także, aby wszelkie zdarzenia obrotu handlowego znalazły właściwy wyraz w księgach handlowych we właściwym czasie.

Jeżeli przeto zostanie stwierdzone, że kupiec do ksiąg nie wpisał konkretnych tranzakcyj, to powstaje podstawa do kwestjonowania właśnie rzetelności ksiąg. Czy w konkretnym wypadku nieprzeprowadzenie dokonanych tranzakcyj przez księgi jest wobec towarzyszących okoliczności na tyle doniosłe, by wystarczyło do uznania ksiąg za nierzetelne, to jest rzeczą przekonania władzy orzekającej....

Sam wyrok nie nasuwa żadnych uwag krytycznych. Jego uzasadnienie mogłoby tylko być uzupełnione uwagą, że formalne przepisy o prowadzeniu ksiąg są jedynie środkiem do celu uzyskania ich merytorycznej poprawności oraz uniemożliwienia lub

chociażby tylko utrudnienia późniejszego zniekształcenia ich pierwotnie poprawnej osnowy.

Natomiast stwierdzić należy, że pojęcie prawidłowej księgowości nie jest dotychczas precyzyjnie ustalone i że nawet nasze nowe ustawy niezawsze używają określenia „prawidłowa księgowość" w tym samym sensie.

Pewna pojęciowa rozbieżność pod tym względem istnieje np. pomiędzy postanowieniem art. 54 kod. handl. a przepisami Ordynacji Podatkowej, zawartemi w art. 86, 87 i 88.

Według brzmienia art. 54 kod. handl. przez księgowość handlową (w znaczeniu przedmiotowem) rozumieć należy organizację księgowości (dobór ksiąg i ich urządzenie), która winna być taka, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych. Księgi te winny być prowadzone, lub inaczej zapisy w nich winny być dokonywane według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej (księgowości handlowej w znaczeniu czynności).

Z powyższego wynika, że, aby być uznana za „prawidłową", księgowość handlowa odpowiadać musi dwom wymogom: a) jej organizacja musi być tego rodzaju, by umożliwiała osiągnięcie celu, wytkniętego w ustawie; b) jej osnowa musi odpowiadać zasadom prawidłowej księgowości (w pojęciu czynności), czyli oczywiście być zupełnie zgodna z rzeczywistością.

Taką definicję prawidłowej księgowości uważam — mając na względzie jej uniwersalność — za najbardziej ścisłą i nie sądzę, by można tutaj z korzyścią cokolwiek dodać lub ująć.

Ordynacja Podatkowa — stawiając obok „prawidłowości" jeszcze wymóg „rzetelności", przyczem za rzetelne uważa księgi prowadzone zgodnie z rzeczywistością — tem samem ogranicza pojęcie prawidłowej księgowości do jej poprawności organizacyjnej, co rzeczywiście stwarza pozór, jakoby księgowość nierzetelną można określić jednak jako prawidłową.

Dla tej przyczyny, a także z powodu, że wprowadzenie pojęcia „rzetelności księgowości" niczego nie wyjaśnia, ani też przyczynia się do wzmożenia ścisłości wyrażonej myśli, redakcja dotyczących postanowień w kodeksie handlowym wydaje się bardziej szczęśliwa.

Za prawidłową Ordynacja Podatkowa uznaje także księgowość uproszczoną, dopuszczalną w przedsiębiorstwach określonych kategoryj, zaś rozporządzenie Ministra Skarbu z 19 września 1934 o wykonaniu Ordynacji Podatkowej podaje dokładnie, jak księgowość uproszczona winna być urządzona, — idąc tak daleko, że wylicza księgi, jakie winny być prowadzone, a nawet podaje, w jakiej formie ich osnowa winna być przedstawiona (wskazuje na ilość i rodzaj kolumn).

Jak widzimy, Ordynacja Podatkowa i pod tym względem odbiega od ujęcia kwestji w kodeksie handlowym, albowiem wchodzi w szczegóły techniki buchalteryjnej, zamiast ogólne zadanie postawione księgowości (ujawnienie stanu majątkowego i interesów handlowych) uzupełnić wymogami w kierunku szczegółów operacyj handlowych i ich wyników (zysków czy też strat), jakie księgowość handlowa winna wykazać, by mogła być przyjęta za podstawę przy wymiarze podatków.

Chociaż postanowieniom naszego prawa podatkowego, dotyczącym prawidłowości buchalterji, nie zbywa na szczegółowości, to jednak życie gospodarcze stwarza ciągle taką różnorodność rodzajów, form i rozmiarów przedsiębiorstw, że zaszeregowanie ich do pewnych zgóry ustalonych kategoryj w wielu wypadkach nie będzie stanowić właściwego kryterjum dla oceny, czy księgowość danego przedsiębiorstwa można

uznać za prawidłową. W takich wypadkach wątpliwych znaczenie decydujące zawsze mieć musi opinja eksperta buchalteryjnego.

Witold Góra

1082.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skarga przewodniczącego komisji odwoławczej — na orzeczenia karne[1]).

Przewodniczącemu komisji odwoławczej nie przysługuje prawo skargi do NTA na orzeczenie karne komisji odwoławczej w przedmiocie grzywien z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 21 marca 1935 l. rej. 1410/32 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Łodzi na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie ukarania grzywną firmy A. G. Borst za niewykupienie świadectwa przemysłowego na r. 1931.

Protokółem urzędowym z 6 maja 1931 stwierdzono, że firma A. G. Borst Sp. Akc. w Zgierzu prowadziła w r. 1931 fabrykę sukna, niewykupiwszy świadectwa przemysłowego na ten rok. Z tego powodu Urząd Skarbowy w Łodzi orzeczeniem karnem z 19 maja 1931 nałożył na firmę, oprócz obowiązku nabycia świadectwa II kat. przemysłowej, także karę pieniężną z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. w wysokości 6-ciokrotnej kwoty, przypadającej za świadectwo. W odwołaniu, wniesionem przeciwko powyższemu orzeczeniu, Zarząd Spółki, nie negując wcale obowiązku wykupienia świadectwa na r. 1931, wyjaśniał, że przyczyną niewykupienia tegoż nie była zła wola lub chęć uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa, lecz wyłącznie wielkie trudności płatnicze, w jakie popadła firma w czasie trwania upadłości, spotęgowane pogłębiającym się kryzysem gospodarczym, brakiem kredytów na zakup surowców oraz stratami, poniesionemi na odbiorcach, które to okoliczności uniemożliwiły firmie wykupienie świadectwa przemysłowego w ustawowym terminie. W związku z powyższem prosił Zarząd firmy o całkowite umorzenie kary pieniężnej, gdyż zapłacenie jej w warunkach ciężkiej konjunktury przekracza możność firmy i odbiłoby się bardzo niekorzystnie na jej stanie gospodarczym.

---

[1]) P. glosę OPA 1076/35.

Komisja Odwoławcza z uwagi na ciężką sytuację gospodarczą firmy i na to, że niewykupienie świadectwa przemysłowego w ustawowym terminie, zdaniem jej, nie nastąpiło w zamiarze uszczuplenia dochodu Skarbu Państwa, postanowiła umorzyć całkowitą sumę orzeczonej kary pieniężnej — wbrew wnioskowi Przewodniczącego Komisji, który zgodnie z opinją Urzędu Skarbowego stawiał wniosek o obniżenie grzywny do najniższego wymiaru, przewidzianego w ustawie, t. j. do 3-krotnej kwoty, nieuiszczonej za świadectwo.

Decyzję powyższą Przewodniczący Komisji Odwoławczej zaskarżył do NTA, zarzucając, że jest ona sprzeczna z art. 98 ustawy, który za prowadzenie przedsiębiorstwa przemysłowego bez wykupienia właściwego świadectwa ustanawia karę pieniężną w wysokości 3 do 20-krotnej kwoty, nieuiszczonej za świadectwo, nie przewiduje jednak możności całkowitego umorzenia grzywny, wobec czego Komisja Odwoławcza nie miała prawa zejść poniżej minimum ustawowego, równającego się 3-krotnej cenie świadectwa przemysłowego.

NTA rozważył, co następuje:

Ustawa o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., która obowiązywała w chwili wydania zaskarżonego orzeczenia, przyznawała prawo skargi kasacyjnej wyłącznie osobom, których podmiotowe prawa zostały naruszone. W tych ramach zatem prawo skargi przewodniczącego komisji odwoławczej wogóle nie dałoby się pomieścić, gdyby nie było przepisów specjalnych, przyznających mu takie prawo. Oczywistą jest atoli rzeczą, że te wyjątkowe przepisy muszą być odnoszone przy określaniu legitymacji procesowej do ciasnych granic indywidualnych wypadków, w ustawach przewidzianych.

Otóż Przewodniczący Komisji Odwoławczej powołuje się w skardze na art. 91 ustawy, jako na podstawę wniesienia skargi. Artykuł ten postanawia w ust. 3, że od decyzji komisji odwoławczej służy tak płatnikowi, jak i przewodniczącemu tej komisji prawo skargi do NTA. Otóż ponieważ przepis powyższy zamieszczony jest w rozdz. IV ustawy, zatytułowanym „Postępowanie przy obliczaniu i uiszczaniu podatku“, w rozpoznawanej zaś sprawie nie chodzi o wymiar podatku, lecz o wymiar kary pieniężnej, przeto nasuwa się przedewszystkiem pytanie, czy przewodniczącemu komisji odwoławczej służy wspomniane prawo skargi także na orzeczenia władzy skarbowej, wydane na podstawie art. 98 ustawy. Na to pytanie należy odpowiedzieć przecząco. Przedewszystkiem stwierdzić należy, że w zakresie orzecznictwa karnego w dziedzinie podatku przemysłowego obowiązują w pierwszym rzędzie specjalne przepisy, zamieszczone w osobnym rozdziale, zatytułowanym „Postanowienia karne“, który w artykułach od 96 do 108 zawiera przepisy materjalne, zaś w artykułach 109 do 118 przepisy formalne. Wśród przepisów formalnych znajduje się osobny

artykuł 113, traktujący o środkach prawnych przeciwko orzeczeniom karnym. Otóż artykuł ten w ustępie ostatnim postanawia, że orzeczenia władz administracyjno-skarbowych II instancji są ostateczne, nie zawiera jednak wcale przepisu, któryby analogicznie, jak to czyni art. 91 w stosunku do orzeczeń, dotyczących obliczania i uiszczania podatku, przyznawał przewodniczącemu komisji odwoławczej prawo skargi do NTA na orzeczenia komisji, wydane na podstawie postanowień karnych ustawy.

Nie ulega też żadnej wątpliwości, że postanowienia art. 91, przyznające przewodniczącemu komisji odwoławczej prawo skargi do NTA na orzeczenia tej komisji, jest przepisem zupełnie wyjątkowym, podyktowanym względami na interes Skarbu Państwa, zaangażowany w wysokim stopniu w sprawach, dotyczących wymiaru podatku przemysłowego, stanowiącego jedno z najgłówniejszych źródeł wpływów skarbowych. że ustawodawcy chodziło tylko o specjalną ochronę wymiaru podatku, wynika to stąd, że przepis ten zamieszczony jest właśnie w rozdz. IV ustawy, traktującym o obliczaniu i uiszczaniu podatku. Ponieważ jest to przepis zupełnie wyjątkowy, przeto w myśl ogólnych zasad interpretacji ustaw stosowany być może tylko do wypadków wyraźnie w ustawie przewidzianych i nie może być rozszerzany w drodze analogji na sprawy, dotyczące innego przedmiotu, niż wymiar i uiszczanie podatku, w szczególności na sprawy objęte osobnym rozdziałem ustawy, który na art. 91 wcale się nie powołuje. Przeciwko analogicznemu stosowaniu tego przepisu do orzeczeń karnych, mających za przedmiot represje karne przeciwko płatnikom, naruszającym ustawę, przemawia także i ta okoliczność, że brak tu istotnych podstaw do stosowania analogji. O ile bowiem przy wymiarze podatku wchodzi w grę szczególny interes Skarbu, dla którego specjalnej ochrony w tych wypadkach przewidziana została przez ustawę możliwość zaskarżenia orzeczeń komisji odwoławczej do NTA przez przewodniczącego komisji, jako rzecznika fiskalnych interesów, to w wymiarze kar za przekroczenia postanowień ustawy, o której mowa, Skarb Państwa nie jest specjalnie zainteresowany, gdyż kary pieniężne wogóle nie są pomyślane jako źródło normalnych dochodów skarbowych. Niema więc żadnego tytułu do tego, aby przewodniczącemu komisji odwoławczej przyznawać w sprawach karnych w drodze analogji rozszerzającej wyjątkowe prawo skargi do NTA, które ustawa przyznaje tylko w odniesieniu do orzeczeń komisji, mających za przedmiot wymiar podatku.

Na podstawie powyższych rozważań uznał Trybunał, że przewodniczącemu komisji odwoławczej nie służy w konkretnym wypadku prawo skargi do NTA, i na tej podstawie oddalił skargę jako niedopuszczalną z powodu braku legitymacji ustawowej po stronie skarżącego do jej wniesienia.

1083.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Parniki i wirówki jako przedmiot handlu specjalnego — świadectwo przemysłowe.

Cz. II. lit. A rozdz. I kat. II p. 3 lit. k) załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym obejmuje maszyny „wszelkiego rodzaju" i tylko przykładowo wymienia niektóre ich typy, — parniki i wirówki należą zatem do rzędu tych maszyn.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 21 sierpnia 1934 2 K. 742/34.

Sąd uznał oskarżoną winną prowadzenia od początku r. 1932 handlu specjalnego maszynami bez świadectwa przemysłowego, ustalając w uzasadnieniu wyroku, że oskarżona w r. 1931 na prowadzone przez nią przedsiębiorstwo wykupiła świadectwo przemysłowe II kat. handlowej, zaś w r. 1932 prowadziła przedsiębiorstwo w dalszym ciągu, nie wykupując świadectwa, przyczem jeszcze w dniu 17 marca 1933 posiadała w swojem przedsiębiorstwie 4 wirówki i 5 parników. Wynika stąd, że zarzut obrazy art. 514 k. p. k. lit. f) jest pozbawiony wszelkiej podstawy.

Jak wynika z uzasadnienia wyroku, sąd miał na względzie przytoczone w kasacji okoliczności, lecz wyjaśnieniom oskarżonej w tym względzie sąd nie dał wiary, ustalając na podstawie zeznań świadków i listów przewozowych, że wyjaśnienia te nie odpowiadają rzeczywistości.

Lit. k) p. 3 rozdz. I cz. II A. załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym obejmuje maszyny „wszelkiego rodzaju" i tylko przykładowo wymienia niektóre ich typy, wobec czego twierdzenie kasacji, że parniki i wirówki do rzędu maszyn nie należą, jest bezpodstawne . . . .

1084.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy: Pracownicy przedsiębiorstwa — obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego.

Jeżeli przedsiębiorstwo skupu zawodowego nie prowadzi prawidłowych ksiąg handlowych, a pracownik przedsiębiorstwa, zajęty skupowaniem, po-

biera za swą pracę wynagrodzenie w formie prowizji, pracowników takich należy traktować jako samodzielnych przedsiębiorców skupu.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 15 września 1934 2 K. 884/34.

... Sąd Okręgowy ustalił, że oskarżony kupował furę zboża dla kupca R., posiadającego świadectwo przemysłowe na prowadzenie skupu zboża, i na tej zasadzie, że oskarżony, jako działający w imieniu innej osoby, nie wykazał się właściwem upoważnieniem, uznał go winnym zawodowego skupu zboża.

Zważywszy, że przedsiębiorstwo skupu polega na gromadzeniu towaru drogą poszukiwania źródeł zakupu i nabywania odnośnych produktów w celu odsprzedaży, że większe przedsiębiorstwa skupu mogą używać do tych czynności specjalnych agentów lub też pracowników firmy, że jednak warunkiem tego jest, by przedsiębiorstwo skupu zawodowego prowadziło prawidłowe księgi handlowe, że natomiast w innych wypadkach, gdy przedsiębiorstwo takich ksiąg nie prowadzi i pracownik przedsiębiorstwa pobiera za tego rodzaju czynności wynagrodzenie w formie prowizji, pracowników takich należy traktować jako samodzielnych przedsiębiorców skupu, z ustaleń jednak sądu wcale nawet nie wynika, by oskarżony powyższych tranzakcyj handlowych dokonywał zawodowo, przeto w świetle powyższego widocznem jest, że sąd wyrokujący, skazując oskarżonego i nie ustalając, jakie okoliczności sprawy uzasadniają obowiązek oskarżonego do wykupienia świadectwa przemysłowego dla przedsiębiorstwa skupu zawodowego, uchybił przepisowi art. 98 ustawy o podatku przemysłowym. Braki te zarazem świadczą o tem, że sąd wyrokujący nie rozważył wyżej wspomnianych istotnych dla sprawy momentów, co stwarza podstawę do uchylenia wyroku w myśl art. 514 f) k. p. k.

1085.

PAŃSTWOWY PODATEK OD PLACÓW BUDOWLANYCH.

Place budowlane, położone w częściach miasta, nieposiadających prawomocnego planu zabudowania — obowiązek podatkowy.

Art. 24 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. nie wyłącza od opodatkowania placów budowlanych, położonych w częściach miasta, nieposiadających prawomocnego

planu zabudowania, o ile zachodzą inne wymogi, określające obowiązek podatkowy. (Teza).

Wyrok NTA z 12 kwietnia 1935 l. rej. 7033/32, 2674/33 i 6004/33 w sprawie Edwarda Wittiga w Warszawie przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. oraz Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru państwowego podatku od placów budowlanych za lata 1929—1931, III i IV kwartał 1932 oraz za r. 1933 tudzież komunalnego podatku od gruntów za lata 1929—1931.

. . . Przedewszystkiem należało rozpoznać najdalej idący zarzut skarg w sprawie wymiaru podatku od placów za III i IV kwartał 1932 i za r. 1933, iż przepisy § 26 ust. 2 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. nie mają mocy obowiązującej, ponieważ nie mieszczą się w ramach przepisów art. 24 rozporządzenia o rozbudowie miast, a rozporządzenie to nie zawiera delegacji ustawodawczej dla rozszerzenia obowiązku podatkowego. Ten zarzut skargi należało uznać za nietrafny. Według art. 24 rozporządzenia o rozbudowie miast, „państwowy podatek od placów budowlanych pobierany będzie od placów budowlanych, objętych planem zabudowania, nadających się pod budowę, a niezabudowanych lub niedostatecznie zabudowanych". Z przytoczonej treści art. 24 rozporządzenia wynika, że nie uzależnia on opodatkowania placów od tego, by place te były objęte „prawomocnym" planem zabudowania, mówi on tylko wogóle o planie zabudowania. Rozwijając przytoczoną wyżej zasadę, § 26 rozp. wykon. zajmuje się w ust. 1 określeniem placów, podlegających opodatkowaniu, a objętych prawomocnym planem zabudowania, w ust. 2 zaś określeniem takich placów, podlegających opodatkowaniu, dla których gmina miejska nie posiada jeszcze prawomocnego planu zabudowania. Z treści ust. 2 § 26 rozporządzenia wynika, że precyzuje on ściślej zakreślony w art. 24 rozporządzenia o rozbudowie miast obowiązek podatkowy co do placów, nieobjętych wprawdzie prawomocnym planem zabudowania, dla których jednak plan zabudowania w rozumieniu art. 24 rozporządzenia o rozbudowie miast istnieje, jakkolwiek nie jest on jeszcze prawomocny, lub też został stworzony siłą faktu przez istnienie dróg publicznych lub ulic, oddanych do użytku publicznego, przy których to drogach względnie ulicach leżą bloki budowlane, tak iż już sama konfiguracja wskazuje na to, iż przylegające do tych dróg i ulic place mogą być zabudowane, oczywiście jeżeli co do placów, przylegających do tych dróg i ulic, nie istnieje zakaz zabudowy, wydany przez władzę budowlaną z powodu uznania, iż dana strefa nie wchodzi w program rozbudowy w ustalonym przez tę władzę czasie. Skoro zatem art. 24 rozporządzenia o rozbudowie miast, normując obowiązek podatkowy co do placów, nie wymaga, by place te były objęte prawo-

mocnym planem rozbudowy, to należy przyjąć, że artykuł ten normuje również obowiązek podatkowy placów, objętych jeszcze nieprawomocnym planem rozbudowy względnie planem rozbudowy, stworzonym siłą faktu przez istnienie dróg i ulic oddanych do użytku publicznego. Z powyższego wynika, że § 26 rozp. wykon. nie jest w tym względzie sprzeczny z art. 24 rozporządzenia o rozbudowie miast i precyzuje tylko ściślej przepisy, zawarte w tym artykule, stanowiąc między innemi, iż w przypadku nieistnienia prawomocnego planu rozbudowy opodatkowaniu podlegają tereny, przylegające w pasie 70 m do istniejących faktycznie dróg publicznych i ulic, będących wskaźnikiem planu zabudowania, stosowanego w praktyce. Z tych powodów należało zarzut skarg co do nieważności § 26 ust. 2 rozp. wykon., a to z powodu jego niezgodności z art. 24 rozporządzenia o rozbudowie miast, uznać za nieuzasadniony.

Następne zarzuty skarg, iż plac skarżącego nie podlega opodatkowaniu w myśl art. 24 ustawy względnie rozporządzenia o rozbudowie miast oraz w myśl § 26 rozp. wykon., należało również uznać za nietrafny. Zarzut ten opiera skarżący na twierdzeniu, iż opodatkowany plac nie jest objęty planem zabudowania. Jak wynika z akt sprawy, plac skarżącego położony jest przy ul. Puławskiej. Według załączonych do akt zaświadczeń Magistratu m. Warszawy ul. Puławska posiada jezdnię brukowaną, chodnik betonowy po jednej stronie ulicy, oświetlenie elektryczne po stronie placu skarżącego, sieć wodociągową oraz odwodnienie powierzchowne. Ulica ta nie jest tylko skanalizowana w miejscu, gdzie plac skarżącego do niej przylega. Z powyższego wynika, że plac skarżącego jest położony przy ulicy, oddanej do użytku publicznego i posiadającej urządzenia inwestycyjne, wskazujące, iż plac ten jest objęty planem zabudowania. Fakt, iż plan ten nie był w miarodajnym okresie prawomocnie zatwierdzony, nie zmienia istoty rzeczy, iż istnieje on w rzeczywistości. Jeżeli zatem władze pozwane na tej podstawie orzekły w zaskarżonych orzeczeniach, iż plac skarżącego podlega opodatkowaniu w myśl art. 24 rozporządzenia o rozbudowie miast i § 26 rozporządzenia z 3 listopada 1927, to NTA, w związku z zarzutami skarg, opartemi na niewłaściwych przesłankach, nie mógł się w tem dopatrzeć naruszenia obowiązujących przepisów.

Zarzuty wadliwego postępowania, dopuszczonego, zdaniem skarżącego, przez niezbadanie konkretnych zarzutów odwołań przed wydaniem zaskarżonych orzeczeń oraz przez nierozprawienie się w tych orzeczeniach z zarzutami odwołań, wreszcie przez przyjęcie sprzecznie z istotnym stanem rzeczy, iż plac skarżącego jest położony w pasie 70 m w głąb od ulicy, oddanej do użytku publicznego, posiadającej wymagane urządzenia inwestycyjne, należało także uznać za nietrafne. Z planów sytuacyjnych, dołączonych do akt sprawy, oraz z zaświadczenia Magistratu wynika, że plac skarżącego

jest położony przy ul. Puławskiej, która to ulica posiada urządzenia inwestycyjne poza urządzeniami kanalizacyjnemi. Z tego wynika, że władze pozwane, badając konkretne zarzuty odwołań, miały w aktach sprawy dostateczny materjał, pozwalający na ich rozstrzygnięcie tak, że nie zachodziła potrzeba przeprowadzenia dodatkowych dochodzeń celem zebrania takiego materjału. Jeżeli zaś na tej podstawie władze pozwane przyjęły, iż plac ten jest położony w pasie, przylegającym na 70 m w głąb do ulicy, oddanej do użytku publicznego, posiadającej wszystkie urządzenia inwestycyjne — to NTA nie mógł uznać, by zaskarżone orzeczenia opierały się na stanie faktycznym, niezgodnym z istotnym stanem rzeczy. Wprawdzie ul. Puławska na odcinku, przylegającym do placu skarżącego, nie ma przeprowadzonego kanału, gdyż kanał ten kończy się w odległości 600 m od tego placu, jednak ta okoliczność nie zmienia postaci rzeczy, iż plac jest objęty planem zabudowania, tem bardziej, że nawet na tym odcinku ul. Puławska ma odwodnienie powierzchowne (zaświadczenie Magistratu). Nietrafnie wreszcie podnoszą skargi, iż zaskarżone orzeczenia nie rozprawiają się z zarzutami odwołań. Skoro bowiem w orzeczeniach tych władze pozwane powołały przepisy prawne, uzasadniające obowiązek podatkowy co do placu skarżącego, skoro ponadto przytoczyły w tych orzeczeniach okoliczności faktyczne, które zdaniem władz uzasadniają ten obowiązek, to należało uznać, że przez to władze pozwane, wbrew twierdzeniu skarg, rozprawiły się z zarzutami odwołań. Zarzut skarg co do podatku za III i IV kwartał 1932 i co do podatku za r. 1933, iż plac skarżącego nie podlega opodatkowaniu, ponieważ położony jest na terytorjum, uznanem przez Magistrat za niewchodzące w program rozbudowy — należało pominąć na podstawie art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), jako nie podniesiony w odwołaniach. . . .

1086.

PAŃSTWOWY PODATEK OD PLACÓW BUDOWLANYCH.

Zwolnienia: Parki.

Pojęcie parku (§ 27 p. 4 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust.) winno być rozumiane w znaczeniu potocznem; samo położenie terenu w obrębie bloków budowlanych nie jest sprzeczne z tem pojęciem, dla którego istotnem jest, czy dany teren służy w zasadzie wyłącznie celom estetyki ewentualnie i higjeny.

Wyrok NTA z 4 grudnia 1934 l. rej. 5757/31 w sprawie Albrechta Radziwiłła w Nieświeżu przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie państwowego podatku od placów budowlanych i komunalnego podatku od gruntów.

Na skutek odwołań Albrechta Radziwiłła, wniesionych oddzielnie: a) przeciwko wymiarowi państwowego podatku od placów budowlanych — od nieruchomości warszawskiej Nr. hip. 1756c za II kwartał 1930 i za lata 1925 — 1929/30, oraz b) przeciwko wymiarowi od tejże nieruchomości i za te same okresy komunalnego podatku od gruntów, unormowanego statutem miejskim z 28 kwietnia 1924 — Ministerstwo Spraw Wewn. wydało orzeczenie z 20 kwietnia 1931, które odwołań podatnika nie uwzględniło i utrzymało w mocy decyzję wymiarową Magistratu m. Warszawy. To orzeczenie Ministerstwa Spraw Wewn. jest przedmiotem skargi do NTA, która zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania.

...Jako zarzut merytoryczny skarga podnosi niezgodność zaskarżonego orzeczenia z ust. 4 § 5 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 maja 1925 poz. 407 Dz. Ust. oraz z ust. 4 § 27 rozporządzenia Ministra Skarbu z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. ze względu na to, że nieruchomość Nr. 1756c jest w myśl tych przepisów wolna od państwowego podatku od nieruchomości, jako teren zadrzewiony, stanowiący część parku i przylegający do również zadrzewionej posesji. Równocześnie skarga stoi na tem stanowisku, że, o ile chodzi o sporny podatek komunalny, może on być ściągany tylko z tych nieruchomości, które podlegają państwowemu podatkowi od placów budowlanych, wobec czego podatek ten od niniejszej posesji również się nie należał.

Zaskarżone orzeczenie nie uznaje opodatkowanej nieruchomości za „park" w rozumieniu wyżej cyt. przepisów z tego powodu, iż jest ona położona w zwartym bloku budowlanym i zajmuje zbyt małą przestrzeń (jak wynika z akt — 618 m^2).

Otóż odnośnie do powyższej kwestji pojęcia „parku" należy stwierdzić, co następuje:

Warunki, jakim winno odpowiadać powyższe pojęcie, nie wynikają z tekstu odnośnych przepisów, t. j. z tekstu ust. 4 § 5 rozporządzenia z 25 maja 1925 poz. 407 Dz. Ust., względnie ust. 4 § 27 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust., przepisy te bowiem będącego ich przedmiotem pojęcia „parku" nie ograniczają żadnemi wogóle warunkami. Naogół wspomniany § 5 rozporządzenia z 25 maja 1925 oraz § 27 rozporządzenia z 3 listopada 1927, ustanawiając wyjątki odnośnie do przedmiotu podatku od placów budowlanych i mając zatem na względzie takie tereny, które w braku postanowień wyjątkowych podlegałyby podatkowi, mają w zasadzie za przedmiot poszczególne place budowlane, t. j. tereny o prze-

strzeni wystarczającej na budowę choćby jednego domu, a w szczególności (jak wynika ze szczegółowej charakterystyki ustawowej placów budowlanych, zawartej w § 2 ust. 2 rozporządzenia z 25 maja 1925 i w § 26 ust. 2 rozporządzenia z 3 listopada 1927) i tereny znajdujące się w blokach budowlanych. Należy tu jednak oczywiście liczyć się z samą naturą pojęć, któremi wspomniane przepisy operują.

Jeżeli w samych przepisach prawnych żadne specjalne pojęcie „parku" nie zostało ustalone, to pojęcie to winno być rozumiane w znaczeniu potocznem. Kwestja więc, czy dany teren stanowi park, musi być w każdym wypadku wyjaśniona przez ustalenie, czy teren ten posiada te konkretne cechy, jakie są właściwe odnośnemu normalnemu pojęciu.

Otóż niedostateczność przestrzeni (618 m^2) — o ile wziąć pod uwagę, iż kwestję przestrzeni parku prywatnego, położonego w mieście, należy oceniać z punktu widzenia odnośnych minimalnych wymogów, uznanych w ogrodownictwie — nie została w sprawie uzasadniona żadnemi konkretnemi fachowemi względami z tej dziedziny wiedzy.

Gdy zaś samo położenie w blokach budowlanych terenu (który, jak to jest niesporne, jest obsadzony drzewami dekoracyjnemi) jest dla sprawy bez znaczenia, gdyż, zwłaszcza w warunkach miejskich, nie pozostaje ono w sprzeczności z pojęciem parku, gdy natomiast pozwana władza zaniechała wyjaśnienia innych okoliczności istotnych dla tego pojęcia, gdy mianowicie zaniechała ona ustalenia, czy dany teren służy w zasadzie wyłącznie celom estetyki ewentualnie i higjeny; gdy i co do samej przestrzeni terenu pozwana władza, pomijając odnośny zarzut strony, nie wyjaśniła i nie wzięła pod uwagę łączności użytkowej tego terenu z sąsiednim terenem tegoż właściciela, co, jak to NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 15 czerwca 1934 l. rej. 5675/30[1]), stanowi o jedności całego terenu z punktu widzenia przepisów o podatku od placów niezabudowanych; gdy wreszcie pozwana władza dokonała oględzin spornego terenu i dotyczących ustaleń bez wszelkiego udziału strony, co, jak to NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 30 stycznia 1933 l. rej. 9385/31[2]), jest niezgodne z zasadami postępowania administracyjnego — to NTA uznał, iż sporny charakter opodatkowanego placu został ustalony w sposób wadliwy. Ponieważ zaś między stronami jest bezsporne, że warunki nieruchomości jako przedmiotu państwowego podatku od placów budowlanych są miarodajne również i dla spornego podatku komunalnego — należało przyjąć, że wadliwość powyższa zachodzi zarówno co do wymiaru obu spornych podatków....

---

[1]) OPA 750/34.
[2]) OPA 192/33.

1087.

PAŃSTWOWY PODATEK OD PLACÓW BUDOWLANYCH.

Ustalenie niedostatecznego zabudowania placu.

W tych przypadkach, kiedy przedmiotem podatku od placów budowlanych jest plac niedostatecznie zabudowany, władza wymiarowa jest obowiązana ustalić, czy i jakie budynki znajdują się na placu, na co są one przeznaczone i t. p., a w rezultacie, dlaczego uważa plac za niedostatecznie zabudowany.

Wyrok NTA z 13 marca 1935 l. rej. 5965/32 w sprawie Oszera i Rywki Aszkienaze w Brześciu n/B. przeciw Izbie Skarbowej w Brześciu n/B. w przedmiocie wymiaru podatku od placów budowlanych za lata 1927—1932.

... W odwołaniu zarzucili skarżący, że opodatkowany plac powstał w r. 1930 na skutek podziału dawnego placu i że tak dawny plac jak i dwa place po podziale były zabudowane. Na uzasadnienie tych zarzutów dołączyli skarżący do odwołania dowody w postaci planu i wyciągu z wykazu hipotecznego oraz powołali imiennie wymienionych świadków. W tych warunkach nieuwzględnienie powyższych zarzutów odwołania z tego powodu, że „plac jest niedostatecznie zabudowany i przeto podlega opodatkowaniu", nie może być uznane za należyte rozprawienie się z zarzutami odwołania — tem bardziej, że według judykatury NTA, która m. i. znalazła swój wyraz w wyroku z 6 grudnia 1929 l. rej. 3451/27 (Zbiór wyroków Nr. 218 S), w tych przypadkach, kiedy przedmiotem państwowego podatku od placów budowlanych jest plac niedostatecznie zabudowany (§ 1 p. 2 rozporządzenia z 25 maja 1925 poz. 407 Dz. Ust.), władza wymiarowa jest obowiązana ustalić, czy i jakie budynki znajdowały się w miarodajnym okresie na placu, na co były one przeznaczone i t. p., a w rezultacie, dlaczego uważa plac za niedostatecznie zabudowany. Było więc obowiązkiem władzy pozwanej dać wyraz w zaskarżonem orzeczeniu, czy i o ile wpływa lub nie wpływa na obowiązek podatkowy za poszczególne lata fakt podziału w r. 1930 dawnego jednego placu na dwa place, oraz ujawnić w tem orzeczeniu, dlaczego opodatkowany plac uznała za niedostatecznie zabudowany ....

1088.

PAŃSTWOWY PODATEK OD PLACÓW BUDOWLANYCH.

Podstawa wymiaru przy placach, które mogą być zabudowane jedynie systemem willowym. Podwyższenie w następnych kwartałach roku podatkowego podstawy wymiaru, ustalonej na I kwartał.

1. Place, które w myśl planu zabudowania (regulacyjnego) mogą być zabudowane jedynie systemem willowym, a więc tylko w pewnym procencie swej powierzchni, są w całości placami budowlanemi, podlegającemi w myśl art. 24 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. państwowemu podatkowi od placów budowlanych.

2. Według przepisów §§ 30 i 31 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. oraz §§ 8 i 12 rozporządzenia z 29 grudnia 1926 poz. 95/27 Dz. Ust. państwowy podatek od placów budowlanych wymierza się na cały rok podatkowy, wobec czego podstawy, przyjęte dla obliczenia I raty kwartalnej podatku, nie mogą być zmienione na niekorzyść płatnika przy następnych ratach kwartalnych tego samego roku podatkowego. (Tezy).

Wyrok NTA z 1 maja 1935 l. rej. 7032/32 w sprawie Witolda i Janusza Wierzbickich przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie wymiaru państwowego i komunalnego podatku od placów budowlanych za lata 1926 — 1931.

Magistrat m. Warszawy wymierzył Witoldowi i Januszowi Wierzbickim państwowy podatek od placów i komunalny podatek od gruntów, a to od placu położonego przy ul. Grochowskiej, za lata 1926 do 1931.

W odwołaniach od wymiarów podatku płatnicy zarzucili, że według zaświadczenia Magistratu m. Warszawy z 20 lipca 1930 plac ich może być zabudowany jedynie willowo w granicach nie przekraczających 15% powierzchni całego placu, wobec czego opodatkowaniu podlega co najwyżej 15% placu, a nie cały plac, przyczem obojętną jest rzeczą, że 15% placu nie stanowi fizycznie wydzielonej części.

Ponadto w odwołaniach, wniesionych od wymiarów podatku za II, III i IV kwartał 1931, zarzucili płatnicy, że szacunek placu, przyjęty za podstawę wymiaru podatków na te kwartały, nie odpowiada przeciętnym cenom sprzedażnym placów w 1930 r. oraz że, skoro władza ustaliła podstawę wymiaru podatków za I kwartał 1931, to nie miała prawa podwyższać tej podstawy w następnych kwartałach; wreszcie prosili odwołujący się o dokonanie oględzin placu i ustalenie jego wartości przez znawców.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła wniesio-

nych odwołań, zaznaczając, iż w myśl przepisów § 1 rozporządzenia z 25 maja 1925 poz. 407 Dz. Ust. i § 26 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. place budowlane niezabudowane podlegają opodatkowaniu w całości bez uwzględnienia idealnych części, które w myśl przepisów budowlanych powinny być pozostawione wolnemi od zabudowania, a przestają podlegać opodatkowaniu z chwilą dostatecznego ich zabudowania, w danym przypadku z chwilą zajęcia pod budowę 15% powierzchni placu. Zarzut odwołania, iż wymiar podatku za I kwartał 1931 stał się prawomocnym za cały ten rok, uznała władza pozwana za nieuzasadniony, ponieważ w danym przypadku nie miał miejsca jednorazowy wymiar za cały rok, lecz osobne wymiary za poszczególne kwartały. W sprawie wartości szacunkowej placu za II, III i IV kwartał 1931 podkreśliła władza pozwana, iż wartość ta w wysokości 15 zł za 1 m² została ustalona zgodnie z przepisami § 28 ust. 1 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. na zasadzie przeciętnych cen, płaconych w 1931 r. za podobne place sąsiednie, przyczem władza pozwana przytoczyła w orzeczeniu przykładowo kilka tranzakcyj placami za cenę 15 zł, 21 zł, 13.48 zł, za 1 m².

W skardze na powyższe orzeczenie płatnicy powtarzają zarzuty odwołań i uzasadniają je szerzej, ponadto zarzucają, że władza pozwana nie uwzględniła ich wniosku, zawartego w odwołaniach od wymiaru podatku za II, III i IV kwartał 1931, o zasięgnięcie opinji biegłych w celu ustalenia wartości placu.

NTA rozważył, co następuje:

Zarzut skargi, że wobec niemożności zabudowania całego placu, lecz tylko 15% jego powierzchni, podatkowi podlega tylko 15% placu, reszta zaś jest wolna od opodatkowania — należało uznać za nietrafny. Z zaświadczenia Magistratu m. Warszawy z 20 lipca 1928 wynika, że plac skarżących może być zabudowany jedynie systemem willowym w granicach nie przekraczających 15% powierzchni placu. Według art. 16 ustawy z 29 kwietnia 1925 o rozbudowie miast poz. 346 Dz. Ust. oraz art. 24 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. tudzież §§ 1 do 3 rozp. wykon. z 25 maja 1925 poz. 407 Dz. Ust. i § 26 rozp. wykon. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. opodatkowaniu podlegają place budowlane. Z faktu, iż plac skarżących może być zabudowany tylko w 15% jego powierzchni, reszta zaś powierzchni, według planu regulacyjnego, przewidującego willowy system zabudowania tej dzielnicy, zabudowana być nie może, skarżący snują wniosek, iż plac ich tylko w 15 % jest placem budowlanym, w 85% zaś takim placem nie jest. W ten sposób skarżący zmierzają faktycznie do podziału swego placu na budowlany i na plac, który za budowlany uznany być nie powinien, ponieważ nie może być zabudowany. Otóż tego rodzaju wniosek należało uznać za chybiony.

W świetle planu zabudowania, który przewiduje zabudowanie placu skarżących jedynie w 15%, podział placu skarżących na plac budowlany (15%) i na plac, który za plac budowlany uznany być nie powinien (85%), nie może mieć miejsca. Z planu zabudowania wynika bowiem, że zabudowanie w 15% placu skarżących nie mogłoby wogóle nastąpić, gdyby plac ten nie obejmował pozatem 85% przestrzeni, która, wobec willowego systemu zabudowania, nie może być zabudowana. W ten sposób plac skarżących stanowi jako łączna całość plac budowlany, który wobec niezabudowania go w 15%, podlega w myśl obowiązujących przepisów opodatkowaniu. Jeżeli zatem władza pozwana zgodnie z powyższem uznała, iż plac skarżących podlega w całości opodatkowaniu, to NTA nie dopatrzył się w tem naruszenia obowiązujących przepisów prawnych, a zarzuty skargi, oparte na odmiennem założeniu, uznał za nieuzasadnione.

Z dalszych zarzutów skargi, dotyczących tylko wymiaru podatku za II, III i IV kwartał 1931, należało przedewszystkiem rozpoznać zarzut, iż wobec ustalenia wartości placu dla wymiaru podatku za I kwartał tego roku i wobec przepisów prawnych, iż wartość placu dla celów wymiaru podatku ustala się zgóry raz na cały rok, władza nie miała prawa podwyższać wartości placu dla celów wymiaru podatku na następne kwartały 1931. Ten zarzut skargi należało uznać za trafny. Według przepisów §§ 30 i 31 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust., wartość szacunkową podlegających opodatkowaniu placów ustala się corocznie, przyczem mają odpowiednie zastosowanie przepisy §§ 7 do 18 rozporządzenia z 29 grudnia 1926 poz. 95/27 Dz. Ust. Według §§ 8 i 12 tego ostatniego rozporządzenia, podatek należy wymierzać jednorazowo za cały rok, przyczem jest on płatny w czterech równych ratach kwartalnych w ciągu miesięcy: lutego, maja, sierpnia i listopada każdego roku. Zaznaczyć przytem należy, że obowiązujące przepisy prawne, normujące wymiar i pobór podatków od placów, nie przewidują możności korygowania na niekorzyść płatnika raz uskutecznionych wymiarów podatku, czy to w drodze dodatkowych wymiarów za cały rok, czy też podwyższenia wymiarów podatku za dalsze kwartały danego roku. W tych warunkach, wobec przepisu prawnego, iż podatek od placów wymierza się jednorazowo za cały rok, należało uznać, że podstawa wymiaru podatku, przyjęta za I kwartał 1931, została ustalona jako podstawa wymiaru podatku za cały 1931 rok. W konsekwencji należało rozważyć, czy podwyższenie raz ustalonej podstawy wymiaru podatku w następnych kwartałach (II, III i IV), a więc skorygowanie na niekorzyść płatników raz ustalonej podstawy wymiaru podatku, jest w ramach obowiązujących przepisów dopuszczalne. Według stałej judykatury NTA, stosowanej w dziedzinie podatków bezpośrednich, sprostowanie raz ustalonych podstaw wymiaru tych podatków jest dopuszczalne jedynie w przypad-

kach, unormowanych wyraźnemi przepisami prawnemi (art. 85 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust., art. 84 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., art. 53 ustawy o podatku majątkowym poz. 746/23 Dz. Ust.), natomiast nie jest ono dopuszczalne w podatkach, gdzie odnośne przepisy nie przewidują możliwości prostowania na niekorzyść płatnika raz ustalonych podstaw wymiaru podatku (wyrok NTA z 23 września 1929 l. rej. 2356/27, Zbiór wyroków Nr. 153S). Ponieważ przepisy prawne, obowiązujące w dziedzinie podatku od placów, nie zawierają postanowień, któreby upoważniały władze wymiarowe do prostowania na niekorzyść płatników raz ustalonych podstaw wymiaru podatku, należało uznać, że władza wymiarowa I instancji nie miała prawa podwyższać podstawy wymiaru podatku od placu skarżących za II, III i IV kwartał. Gdy zatem skarżący w odwołaniach od wymiaru podatku za II, III i IV kwartał 1931 zarzucili niedopuszczalność podwyższenia raz ustalonej podstawy podatku za 1931 rok, a władza pozwana, wbrew powyższemu wywodowi, nie uwzględniła odnośnych zarzutów odwołań, opierając się na mylnej wykładni obowiązujących przepisów — należało w tej części uchylić zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu wadliwego postępowania, bez wdawania się w rozpoznawanie dalszych zarzutów skargi, dotyczących wymiaru podatku od placów za II, III i IV kwartał 1931, jako bezprzedmiotowych przy tym stanie sprawy.

1089.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłata od reklam: Zwolnienie reklam przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, umieszczonych na budynkach i ogrodzeniach tych przedsiębiorstw.

Zwolnienie od opłaty na zasadzie art. 20 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. reklam, umieszczonych na budynkach, w których prowadzi się sprzedaż dotyczących fabrykatów, nie jest zależne od tego, czy przedsiębiorstwo handlowe prowadzi osoba, produkująca te fabrykaty, czy też inna.

Wyrok NTA z 8 maja 1935 l. rej. 2067/32 w sprawie firmy „Vacuum Oil Company“ w Czechowicach przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Toruniu w przedmiocie opłaty od reklam.

Firma „Vacuum Oil Company" zaskarżyła do NTA decyzję Urzędu Wojewódzkiego pomorskiego z 12 lutego 1932, którą nie uwzględniono odwołania firmy w sprawie opłaty od reklam. W skardze podnosi skarżąca zarzut obrazy postanowienia art. 20 ustawy o Państwowym Funduszu Drogowym z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca w odwołaniu podniosła zarzut, iż umieszczony na oberży Jańca w Zblewie szyld „Gargoyle Mobiloil" jest zwolniony od opłaty w myśl art. 20 cyt. ustawy, gdyż ma na celu wskazanie, iż Janiec sprzedaje „Gargoyle Mobiloil", które to słowa oznaczają nazwę marki olejów. Powyższy zarzut odwołania był istotny, gdyż od stwierdzenia i ustalenia odnośnych okoliczności zależny był obowiązek skarżącej do ponoszenia spornej opłaty. Zestawienie bowiem w art. 20 ustawy przedsiębiorstw przemysłowych z handlowemi wskazuje jasno na zamiar ustawodawcy zapewnienia zwolnia od opłaty reklam, umieszczonych na budynkach, w których się prowadzi sprzedaż dotyczących fabrykatów, niezależnie od momentu, czy przedsiębiorstwo handlowe prowadzi ta sama osoba, która jest producentem odnośnych fabrykatów, czy też inna. Brak ustalenia powyższych okoliczności w postępowaniu administracyjnem powoduje wadliwość postępowania, połączoną ze szkodą dla skarżącej....

1090.

OPŁATY STEMPLOWE.

Zaświadczenie o uiszczeniu długu pieniężnego, wydane przez wierzyciela dłużnikowi celem przedstawienia urzędowi skarbowemu w sprawie podatkowej.

Jeżeli dług pieniężny uiszczono całkowicie ratami i następnie wierzyciel wydaje dłużnikowi pokwitowanie, stwierdzające uiszczenie całego długu, to wystawca, jeśli na podstawie art. 3 u. o. s., żąda zwolnienia pokwitowania od opłaty stemplowej, gdyż uiszczenie poszczególnych rat zostało stwierdzone pokwitowaniami, od których uiszczono opłaty stemplowe, przewidziane w art. 136 u. o. s., powinien swoje twierdzenie udowodnić; obowiązkowi udowodnienia nie czyni zadość odesłanie przez niego władzy dla uzyskania dowodu do dłużnika.

Wyrok NTA z 24 września 1934 l. rej. 10104/31 w sprawie Komunalnej Kasy Oszczędności Powiatu Tarnogórskiego przeciw Wydziałowi Skarbowemu

Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie opłaty stemplowej.

Komunalnej Kasie Oszczędności Powiatu Tarnogórskiego wymierzono na zasadzie art. 136 i 138 u. o. s. opłatę stemplową wraz z podwyżką od nieostemplowanego pokwitowania z 19 sierpnia 1930, którem wspomniana Kasa poświadczyła odbiór 970 zł od Franciszka Przykuty z tytułu odsetek od zaciągniętej pożyczki hipotecznej. W odwołaniu płatniczka zarzuciła, że w konkretnym wypadku nie chodzi o pokwitowanie z odbioru pieniędzy, lecz jedynie o zaświadczenie, że kwotę taką przyjęto, wydane Przykucie celem przedłożenia Urzędowi Skarbowemu w sprawach podatkowych. Odwołanie nadmieniło, że Przykuta kwotę 970 zł wpłacił nie jednorazowo, lecz w trzech ratach i otrzymał na to prawidłowo ostemplowane pokwitowania. Na wezwanie Urzędu o przedłożenie zaświadczenia i pokwitowań, o których mowa w odwołaniu, Kasa oświadczyła, ża pism tych nie posiada ona, lecz Przykuta, od którego władza może ich zażądać. Odwołania Wydział Skarbowy decyzją z 24 września 1931 nie uwzględnił z tem, iż zarzutów odwołania się nie uznaje, bowiem jego twierdzeń niczem nie udowodniono.

Skarga, wniesiona do NTA, zarzuca, że zaświadczenia kwot wpłaconych do Kasy, wydawane klientom na ich życzenie dla celów podatkowych i t. p., nie wymagają ostemplowania, ponieważ klienci uiścili już właściwą opłatę przy wpłacie odnośnych kwot i na to otrzymali prawidłowo ostemplowane pokwitowania. Oryginalnych pokwitowań ostemplowanych i zaświadczeń może władza żądać tylko od płatników, którym je wydano, nie zaś od Kasy.

Rozpatrując niniejszą sprawę, NTA uznał zarzut skargi, streszczony powyżej, za nieuzasadniony.

Według art. 3 u. o. s. w razie sporządzenia wtóropisów, t. j. pism równobrzmiących lub choćby tylko co do treści zgodnych z pismem pierwszem, opłata należy się tylko raz jeden, a mianowicie od pisma pierwszego. Ustęp 2 zaś wspomnianego art. 3 głosi, iż w razie wątpliwości, zachodzących co do uiszczenia opłaty od pisma pierwszego, uiszczenie winno być udowodnione. Rzecz oczywista, że ciężar tego dowodu nie spada na władzę, lecz na podatnika.

W rozpatrywanym wypadku strona skarżąca wydała zaświadczenie z 19 sierpnia 1930, co do którego jest niesporne, iż stwierdzało przyjęcie kwoty 970 zł od Przykuty. Strona skarżąca, jako obowiązana do uiszczenia opłaty (art. 138 u. o. s., powołany w nakazie płatniczym), przecząc należności opłaty od zaświadczenia z tej przyczyny, iż na odnośną kwotę wydano już poprzednio ostemplowane pokwitowania, winna była tedy w myśl ust. 2 art. 3 u. o. s. udowodnić poprzednie uiszczenie opłaty stem-

płowcj. Jej tedy rzeczą było przedstawić władzy dostateczny dowód, że opłata od pierwotnych pokwitowań została uiszczona. W każdym bądź razie nie czyni zadość obowiązkowi udowodnienia uiszczenia opłaty, ciążącemu na płatniku w myśl art. 3 ust. 2 ustawy, odesłanie przez stronę skarżącą władzy dla uzyskania dowodu do Przykuty.

Gdy tedy skarżąca dowodu, przewidzianego w ust. 2 art. 3 u. o. s., nie przeprowadziła, nie mógł się Trybunał dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy prawa, czy wadliwości postępowania w tem, iż zaskarżone orzeczenie utrzymało wymiar w mocy wobec nieudowodnienia twierdzeń odwołania.

Teza, ustalona przez NTA, da się uzasadnić nietylko brzmieniem ustawy, lecz też ze stanowiska słuszności: Komunalna Kasa Oszczędności, wydając Przykucie pismo quaestionis, powinna była pamiętać o przepisie, zawartym w ust. 2 art. 3 u. o. s., i zwrócić uwagę klientowi, że nie wystarcza złożyć urzędowi skarbowemu dla celów wymiaru podatku pismo quaestionis, lecz jeszcze trzeba wykazać temu urzędowi, iż od trzech pokwitowań, które Przykuta poprzednio otrzymał, opłaty stemplowe zostały uiszczone. Jeżeliby Przykuta na taką sugestję odpowiedział, że owe trzy pokwitowania u niego zaginęły, to Komunalna Kasa Oszczędności powinna była zażądać od niego znaczka stemplowego za 20 gr celem ostemplowania pisma quaestionis. Ustalenie bowiem zasady, że dane pismo ma być uznane za niepodlegające opłacie stemplowej już na podstawie gołosłownego twierdzenia, iż pismo to jest wtóropisem, a od pisma pierwszego opłatę uiszczono — doprowadziłoby via facti do uchylenia całej ustawy o opłatach stemplowych.

Achilles Rosenkranz

1091.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa najmu lokalu, podlegającego ustawie o ochronie lokatorów, zawarta na czas nieokreślony z oznaczeniem czynszu najmu tylko na pewien okres czasu.

Okoliczność, że w umowie najmu lokalu, podlegającego ustawie o ochronie lokatorów, oznaczono wysokość czynszu najmu tylko na pewien okres czasu, nie wyłącza zastosowania art. 10 lit. e) u. o. s., jeżeli sama umowa zawarta została na czas nieoznaczony. (Teza).

Wyrok NTA z 10 kwietnia 1935 l. rej. 6618/32 w sprawie Dr. Włodzimierza Dąbrowskiego w Katowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie opłaty stemplowej.

. . . Nie jest trafny zarzut skargi, że umowa z 10 marca 1927 zawarta

została na jeden rok, albowiem, jak to wynika z uwierzytelnionego odpisu tejże umowy, nie zawiera ona wcale oznaczenia czasu, na jaki została zawarta. Postanowienie § 2 tejże umowy, iż czynsz za czas od 1 kwietnia 1927 do 1 kwietnia 1928, zatem za rok, wynosi 2.880 zł, reguluje tylko kwestję wysokości czynszu za pierwszy rok trwania stosunku najmu, nie odnosi się natomiast do czasu trwania samego stosunku najmu.

Skoro tedy w umowie stosunek najmu nie został ograniczony do pewnego czasu, a w szczególności do roku, jak utrzymuje skarżący, brak wszelkich podstaw do twierdzenia, że po upływie roku stosunek umowy przestaje między stronami obowiązywać i że w dalszym ciągu ten stosunek opiera się już na ustawie o ochronie lokatorów, a nie na umowie. Nie ma zaś dla sprawy istotnego znaczenia, że strony w umowie oznaczyły wysokość czynszu najmu tylko na okres roczny, stosunek umowny bowiem istnieje między stronami nadal, co do czynszu zaś wchodzą w zastosowanie postanowienia ustawy o ochronie lokatorów. Z uwagi więc na treść umowy z 10 marca 1927 władza trafnie zastosowała w niniejszym wypadku przepis art. 10 ust. 1 lit. e) u. o. s.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną.

1092.

CŁO.

Zażalenie przeciw postępowaniu przy odprawie celnej — termin w przypadku odmowy przeprowadzenia czynności, związanych z ocleniem.

Za równoznaczną z ocleniem w rozumieniu art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej z 11 czerwca 1920 poz. 314 Dz. Ust. musi być uważana odmowa przez władze celne przeprowadzenia czynności, związanych z ocleniem, wówczas, gdy taka odmowa decyduje zarazem ostatecznie o prawach strony. (Teza).

Wyrok NTA z 28 lutego 1934 l. rej. 11.172/31 w sprawie firmy: Schenker i Sp. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zwolnienia od cła saletry wapniowej.

... Orzeczeniem z 18 listopada 1931 Ministerstwo Skarbu prośby firmy nie uwzględniło z tem uzasadnieniem, że partja towaru, o którą chodzi, zgłoszona została do odprawy celnej dopiero w dniu 26 marca

1931, pomimo iż termin ważności zezwolenia na wolny od cła przywóz saletry upłynął w dniu 27 lipca 1930. Równocześnie pozostawiło Ministerstwo tem orzeczeniem sprawę nieprzyjęcia przez Urząd Celny I Freibezirk zgłoszenia towaru do odprawy celnej w dniu 27 lipca 1930, a więc jeszcze w terminie ważności zezwolenia, bez rozpatrzenia, ponieważ firma w terminie, przewidzianym w art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej, nie wniosła zażalenia przeciw postępowaniu Urzędu Celnego I Freibezirk.

Skarga firmy na to orzeczenie zarzuca: 1) że jest ono dotknięte istotnym brakiem, gdyż sprzecznie z rzeczywistym stanem rzeczy ustala, iż towar zgłoszony został do odprawy dopiero 26 marca 1931, podczas gdy w rzeczywistości po raz pierwszy towar zgłoszony został do odprawy 27 lipca 1930, czyli jeszcze w terminie ważności zezwolenia; 2) wadliwość postępowania, polegającą na tem, że Urząd Celny I Freibezirk, udzieliwszy swej zgody na zamagazynowanie towaru na warunkach w prośbie firmy wyłuszczonych, t. j. jako towaru krajowego czyli nie podlegającego opłacie cła, nie miał prawa żądać następnie zapłaty cła, a odmowa przyjęcia deklaracji celnej z powodu niezłożenia zezwolenia była nieusprawiedliwiona, skoro Urząd Celny wiedział z wspomnianej prośby firmy, iż ona takie zezwolenie posiada. Zresztą, wywodzi skarga, odmowa przyjęcia deklaracji narusza postanowienia § 27 rozporządzenia o postępowaniu celnem z 14 marca 1930 poz. 276 Dz. Ust. Zaskarżone orzeczenie narusza po 3), zdaniem skargi, art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej, gdyż oclenie towaru miało miejsce w marcu 1931 i wówczas skarżąca zgłosiła zażalenie, termin zaś do zgłoszenia takich zażaleń biegnie według wyraźnego postanowienia art. 16 od chwili oclenia. Skarżąca zgłosiła więc zażalenie w terminie przewidzianym w art. 16, wcześniej zaś, a mianowicie w związku z pierwszem zgłoszeniem towaru do odprawy celnej, tego uczynić nie mogła, ponieważ w dniu 27 lipca 1930 oclenie wcale nie miało miejsca. Odmienna interpretacja wspomnianego przepisu w zaskarżonem orzeczeniu jest zdaniem skargi z przepisem tym sprzeczna....

NTA rozważył, co następuje:

Sprawy celne uregulowane są specjalnemi przepisami, normującemi zarówno działalność władz w tej dziedzinie, jak też prawa stron. Temi przepisami, odnoszącemi się do zażaleń przeciw postępowaniu przy odprawie celnej i przeciw niewłaściwemu stosowaniu taryfy celnej, są postanowienia art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej. Zażalenia zatem stron przeciw postępowaniu przy odprawie celnej i przeciw niewłaściwemu stosowaniu taryfy celnej jako dotyczące spraw, uregulowanych specjalnemi przepisami, dopuszczalne są tylko o tyle i w tym trybie, w jakim są one przewidziane w art. 16; według bowiem judykatury NTA art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej normuje w zupełności prawa stron co do zaża-

leń we wspomnianych sprawach. Art. 16 daje stronom prawo do wnoszenia wspomnianych zażaleń zaraz przy ocleniu względnie w przeciągu 30 dni od chwili oclenia oczywiście w pojęciu szerszem tego określenia, obejmującem każde merytoryczne załatwienie wniosku strony w przedmiocie stosowania taryfy celnej. Za równoznaczną z ocleniem musi być zatem uważana także odmowa przez władze celne przeprowadzenia czynności związanych z ocleniem wówczas, gdy taka odmowa decyduje zarazem ostatecznie o prawach strony. W takim więc wypadku strona uprawniona jest do obrony swoich, naruszonych jej zdaniem, praw drogą zażalenia z art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej.

W rozpoznawanej sprawie bezsporne jest, że firma dnia 27 lipca 1930 zgłosiła towar quaestionis w Urzędzie Celnym I Freibezirk do oclenia, że jednak Urząd Celny zgłoszenia tego nie przyjął, uważając deklarację za niezupełną z powodu braku zezwolenia Ministerstwa Skarbu na wolną od cła odprawę, a więc z powodów formalnych. Ta odmowa przyjęcia deklaracji celnej decydowała o tem, czy stronie przysługuje prawo do odprawy towaru bez cła, ponieważ zezwolenie Ministerstwa Skarbu na taką odprawę towaru było terminowo ograniczone. Słusznie stwierdzają końcowe wywody drugiego zarzutu skargi, iż odmowa ta przyjęcia deklaracji stanowi naruszenie § 27 rozporządzenia o postępowaniu celnem, to też przysługiwało skarżącej w myśl powyższej wykładni art. 16 rozp. o taryfie celnej — z którą zgodne są wywody władzy pozwanej w odpowiedzi na skargę — prawo wniesienia zażalenia na to postępowanie Urzędu Celnego przy odprawie celnej; jednak skarżąca w przewidzianym w art. 16 terminie zażalenia takiego nie wniosła. Tem samem upadają zarzuty skargi, skierowane przeciw drugiej części zaskarżonego orzeczenia w związku z postanowieniami art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej i § 27 rozporządzenia o postępowaniu celnem.

Wobec tego zaś, że ważność udzielonego przez Ministerstwo Skarbu pozwolenia na odprawę towaru bez cła bezspornie upływała z dniem 27 lipca 1930, a ponowne zgłoszenie towaru nastąpiło również bezspornie dopiero 26 marca 1931, nie mógł się NTA i w pierwszej części zaskarżonego orzeczenia dopatrzeć ani obrazy prawa ani wadliwości postępowania.

Zauważa się jeszcze w związku z drugim zarzutem skargi, iż sprzecznie z twierdzeniem tej części skargi Urząd Celny I Freibezirk wyraźnie w swojem zezwoleniu z 22 lipca 1930 na zamagazynowanie towaru w jego obrębie zaznaczył, iż chodzi o towar zagraniczny i że zaskładowanie zależne jest od uprzedniego dokonania odprawy celnej ze zwolnieniem od cła, czyli że Urząd Celny stwierdził, iż nie jest to towar krajowy, nie podlegający jako taki opłacie cła. Okoliczność zaś, iż Urząd Celny był po-

wiadomiony o istnieniu zezwolenia Ministerstwa, uznał NTA za nieistotną, skoro wbrew postanowieniu §§ 26 i 28 rozporządzenia o postępowaniu celnem tego zezwolenia Urzędowi Celnemu bezspornie w chwili zgłoszenia towaru do odprawy celnej w dniu 27 lipca 1930 nie przedłożono.

Zarzutu zaś skargi naruszenia § 9 zał. II. do umowy polsko-gdańskiej NTA na podstawie ust. 3 art. 83 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. nie uwzględnił, ponieważ zarzut ten nie był podniesiony w toku postępowania administracyjnego przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia.

Z powyższych powodów NTA skargę, jako nieuzasadnioną oddalił.

Teza, na której się oparł NTA w swym wyroku, wynika niewątpliwie z konstrukcji prawa celnego. Według zasad prawnych, którym hołduje wiele ustawodawstw celnych, towar z chwilą przekroczenia granicy celnej staje się celnym (zollhängig), t. j. nabywa pewnej właściwości, która ma umożliwić ujęcie go pod kontrolę celną celem zabezpieczenia postępowania celnego i uiszczenia należności celnych. Do powstania celności towaru nie potrzeba wyraźnego objawu woli ze strony dzierżyciela towaru, wystarcza tylko sam fakt przekroczenia granicy celnej (facta concludentia). Z chwilą, gdy towar staje się celnym, swoboda rozporządzania nim jest ograniczona, a władza celna uzyskuje na nim prawo rzeczowe o charakterze publiczno-prawnym, którego istotnym skutkiem jest spowodowanie strony do uczynienia zadość warunkom postępowania celnego, a w szczególności poddania towaru prawidłowej odprawie celnej i uiszczenia należności celnych, bez czego towar do wolnego obrotu w kraju wydany być nie może. Prawo rzeczowe władzy celnej do towaru celnego, czyli odpowiedzialność rzeczowa takiego towaru, ujawnia się również przez to, że władza celna może bez względu na prawa osób trzecich towar celny zatrzymać lub zająć i ostatecznie sprzedać go celem pokrycia ciążących na nim należności celnych. Pretensja Skarbu Państwa ma zatem pierwszeństwo przed wszystkiemi innemi pretensjami, wynikającemi z jakichkolwiek innych tytułów prawnych. Towary, przywożone z zagranicy, przestają być celnemi po dokonaniu odprawy celnej i dopuszczeniu ich do wolnego obrotu w kraju.

Dla zwolnienia towaru celnego od skutków omawianego prawa rzeczowego konieczny jest wyraźny objaw woli strony, uprawnionej do rozporządzania nim. Strona może nadać towarowi takie przeznaczenie, które zwolni ją od obowiązku uiszczenia cła, np. przez zwrócenie towaru napowrót zagranicę pod kontrolą celną lub w pewnych wypadkach przez zniszczenie go. Obowiązek strony do zadysponowania towarem w myśl przepisów celnych stanowi istotną treść „powinności celnej" (Zollpflicht), którą wypełnia się przez poddanie się przepisanym warunkom postępowania celnego, czyli poddanie towaru odprawie celnej. Postępowanie celne składa się z całego szeregu czynności strony, a zarazem urzędu celnego dokonywającego odprawy towaru. Czynności te są ściśle określone i od ich wypełnienia zależy wszelka dalsza dyspozycja danym towarem. Z tej konstrukcji prawnej systemu celnego wynika jasno, że omawiane czynności władzy celnej nie muszą koniecznie obejmować oclenia towaru, lecz także wszystkie te zarządzenia, które mają na celu realizację skutków płynących z celności towaru, że zatem należeć do nich musi także odmowa przez władze celne przeprowadzenia czynności związanych z odprawą celną w wypadku, gdy taka odmowa decyduje zarazem ostatecznie o prawach strony.

Ten stan rzeczy ujęty został zasadniczo w art. 20, 21 i 24 rozporządzenia Prezydenta z 27 października 1933 o prawie celnem poz. 610 Dz. Ust., nieinaczej jednak przedstawiał się pod rządem dawnych przepisów celnych, a w szczególności rozporządzenia o taryfie celnej z 11 czerwca 1920, które opierało się z natury rzeczy na wyjaśnionej powyżej budowie prawa celnego, jakkolwiek nie normowało poszczególnych zagadnień tego prawa w sposób tak wyczerpujący, jak to uczyniło dopiero przytoczone rozporządzenie o prawie celnem.

Teoretyczne uzasadnienie powyższych wywodów można znaleźć również w książce Hoffmana i Trautwettera „Kommentar zum Vereinszollgesetz vom J. 1869“.

Dr. Wł. Rasiński

1093.

CŁO.

Konosament jako dowód w postępowaniu celnem.

Konosament stanowi w postępowaniu celnem zupełny dowód nadania towaru w pewnej dacie z pewnego miejsca wysłania do pewnego miejsca przeznaczenia.

Wyrok NTA z 1 maja 1933 l. rej. 1903/29 w sprawie firmy „The House of Commerce“ Spółka z ogr. odp. w Gdańsku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie cła.

1094.

CŁO.

Pretensje o odszkodowanie z powodu nielegalnej sprzedaży licytacyjnej towaru przez władze celne — właściwość.

NTA nie jest właściwy do orzekania w sprawach, dotyczących pretensji o odszkodowanie z powodu nielegalnej sprzedaży licytacyjnej towaru przez władze celne. (Teza).

Wyrok NTA z 6 września 1933 l. rej. 1214/30 w sprawie firmy: „Dom Handlowy Elias Feigenbaum“ w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie odszkodowania.

... Odnośnie do zarzutu skargi, dotyczącego kwestji, czy zachodzi

obowiązek Skarbu Państwa wynagrodzenia skarżącej firmie szkody, wyrządzonej jej przez nielegalnie przeprowadzoną licytacyjną sprzedaż towaru, rozważył NTA, że skarżąca firma zwalcza orzeczenie władzy pozwanej z tego powodu, iż nie uwzględniono niem żądania w sprawie wypłacenia skarżącej firmie odszkodowania za towar, sprzedany przez Urząd Celny w Warszawie w drodze nielegalnej, bo dokonanej z uchybieniem postanowieniom § 33 rozporządzenia o postępowaniu celnem (poz. 64/21 Dz. Ust.), licytacyjnej sprzedaży towaru.

Skarga nie wskazuje atoli przepisu prawa publicznego, a w szczególności przepisu z dziedziny prawa celnego, na podstawie którego miałaby prawo do takiego odszkodowania; zresztą normy takiej ani we wspomnianem rozporządzeniu o postępowaniu celnem, ani też wogóle w przepisach, dotyczących dziedziny prawno-celnej, niema. Sama zaś skarżąca wskazuje w swej skardze na przepisy prawa cywilnego jako podstawę swego żądania; spór więc, oparty na takiej podstawie, podlegałby rozstrzygnięciu przez sądy cywilne. Z tych powodów uznał NTA, że w tym kierunku skarga w myśl art. 1 i 6 p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust nie podlega jego orzecznictwu. . . .

1095.

CŁO.

Sikawki pożarowe i przybory do nich — taryfikacja.

Okoliczności, że pojęcie sikawki pożarowej w znaczeniu przemysłowo-handlowem nie obejmuje umożliwiającego spełnienie jej pracy węża i smoka, jak również, że węże i smoki mogą być sprowadzane w nieograniczonej ilości i w dowolnych rozmiarach, nie uzasadniają same przez się odmowy oclenia sprowadzonego razem z sikawką węża i smoka jako jednej całości według poz. 167 pkt. 30 lit. c) taryfy celnej (poz. 540/24 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 14 listopada 1934 l. rej. 5728/31 w sprawie Gminy m. st. Warszawy im. Domu Składowego Publicznego Miejskich Zakładów Zaopatrywania Warszawy przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty celnej.

1096.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty za wodę i kanalizację — odpowiedzialność nabywców nieruchomości.

Opłaty za wodę i kanalizację, pobierane przez gminy na podstawie art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust., mają charakter daniny osobistej, wobec czego za zaległe opłaty w stosunku do gminy miejskiej na obszarze obowiązywania prawa cywilnego według X tomu Zb. Pr. Ces. Ros. nie odpowiada nabywca odnośnej nieruchomości. (Teza).

Wyrok NTA z 7 maja 1935 l. rej. 2446/32 w sprawie Rozalji i Morducha Zilbermanów w Wilnie przeciw Wojewodzie w Wilnie w przedmiocie opłat za wodę i kanał miejski.

... Spór dotyczy charakteru prawnego opłaty za wodę i kanalizację, pobieranej przez gminę m. Wilna, a zatem na obszarze obowiązywania prawa cywilnego według X tomu Zb. Pr. Ces. Ros.

NTA uznał, że opłaty te, oparte na art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., mają charakter osobisty, wobec czego za te zaległe opłaty nie odpowiada nabywca odnośnej nieruchomości, z uwagi na następujące rozważania.

Opłaty za wodę i kanalizację opierają się na postanowieniach art. 27 pow. ustawy i mają charakter daniny publicznej. Już z samego charakteru tej daniny, która, będąc opłatą, nie zaś podatkiem, opiera się na wzajemności usług, wypływa, że zobowiązaną do uiszczenia tej daniny jest ta osoba, która ze świadczeń tych korzysta.

Osobisty charakter świadczeń wypływa również z odpowiednich przepisów ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych. Wprawdzie art. 27 tej ustawy, mówiąc, że „związki komunalne winny pobierać opłaty za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego", nie wymienia osób, zobowiązanych do ich uiszczenia, lecz dalsze artykuły tej ustawy zawierają postanowienia, świadczące o osobistym charakterze tych opłat. Art. 28 np., dający związkom komunalnym prawo pobierania zaliczek na opłaty celem uzyskania funduszów obrotowych na utrzymanie zakładów dobra publicznego, do których należą zakłady wodociągowe i kanalizacja, postanawia w ust. 1, że zaliczki na te opłaty, przewidziane przez art. 27, mogą być pobierane od osób, korzystających z tych zakładów, w ust. 2 zaś jeszcze mocniej podkreśla osobisty charakter

tych opłat, postanawiając, że wysokość zaliczek może być różniczkowana według stopnia zamożności tych osób, przyczem w razie udowodnienia ubóstwa zaliczka nie powinna być pobierana.

Z tych powodów NTA uznał, iż opłaty za wodę i kanał mają charakter opłat osobistych, nie zaś realnych, wobec czego ściąganie od nowonabywcy nieruchomości tego rodzaju opłat, powstałych przed nabyciem nieruchomości, jest sprzeczne z powołanemi przepisami prawa. Powodując się temi motywami, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

1097.

KONCESJE ELEKTRYCZNE.

Komunalne zakłady elektryczne z czasu przed wejściem w życie ustawy elektrycznej — wydzierżawienie; uprawnienia.

Okoliczność, iż związek komunalny eksploatację zakładu elektrycznego komunalnego, istniejącego i działającego przed wejściem w życie ustawy elektrycznej, wraz ze związanemi z tym zakładem uprawnieniami przekazał na pewien okres czasu osobie trzeciej, nie pozbawia go uprawnień z art. 11 ustawy elektrycznej.

Wyrok NTA z 19 stycznia 1934 l. rej. 7652/30 w sprawie Magistratu m. Pińska przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie koncesji elektrycznej.

Magistrat m. Pińska zwrócił się do Urzędu Wojewódzkiego w Brześciu z podaniem z 26 kwietnia 1930, w którem prosił o stwierdzenie, że przysługują mu uprawnienia do prowadzenia zakładu wytwarzającego, przetwarzającego, przesyłającego i rozdzielającego energję elektryczną, w myśl art. 11 ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust. bez uzyskiwania uprawnienia rządowego, przewidzianego w art. 1 tej ustawy, a to na tej podstawie, że Magistrat posiadał i prowadził taki zakład w chwili wejścia w życie tej ustawy. Dla udowodnienia ostatniej okoliczności Magistrat dołączył do podania zaświadczenie Starosty Powiatowego. W podaniu swem Magistrat wyjaśnił, że stwierdzenie posiadania uprawnień z mocy art. 11 ustawy elektrycznej jest mu niezbędne dla zakończenia pertraktacyj z firmą „Elektro-Inwest", która w wyniku konkursu zgłosiła najdogodniejsze dla m. Pińska warunki wybudowania nowej elektrowni i objęcia eksploatacji zakładu elektrycznego, ale uzależnia te dogodne warunki od

zwolnienia zakładu od obowiązku uzyskiwania koncesji na podstawie art. 1 ustawy elektrycznej.

Urząd Wojewódzki w Brześciu w związku z powyższem podaniem zwrócił się do Ministerstwa Robót Publ. ze sprawozdaniem z 2 maja 1930, w którem, popierając prośbę Magistratu i stojąc na stanowisku, że Magistrat posiada uprawnienia z mocy art. 11 ustawy elektrycznej, jednocześnie wyjaśnił, że Magistrat nabył zakład elektryczny w r. 1922 od Dematu i początkowo prowadził ten zakład we własnym zarządzie, a następnie wydzierżawił go Dyrekcji Kolei Państwowych, która uzupełniwszy zakład nowemi maszynami, eksploatuje go, dostarczając energji elektrycznej abonentom i miastu. Ponieważ Dyrekcja K. P. nie uskutecznia większych inwestycyj i eksploatacja wskutek tego niedomaga, a Ministerstwo Komunikacji jest skłonne zlikwidować swe uprawnienia i zobowiązania umowne wobec miasta przed terminem, Magistrat zaś sam nie posiada dostatecznych środków na rozbudowę i postawienie zakładu na należytym poziomie, Urząd Wojewódzki uważałby za wskazane przekazanie uprawnień Magistratu osobie trzeciej na pewien okres czasu.

Ponadto Magistrat m. Pińska zwrócił się bezpośrednio do Ministerstwa Robót Publ. z obszernym memorjałem z 10 czerwca 1930, w którym dowodził, że pomimo oddania elektrycznego zakładu komunalnego w eksploatację Dyrekcji Kolei posiada uprawnienia z mocy art. 11 ustawy elektrycznej i po rozwiązaniu umowy z Dyrekcją może przekazać czasowo swe uprawnienia firmie „Elektro-Inwest".

W odpowiedzi na sprawozdanie Urzędu Wojewódzkiego Ministerstwo Robót Publ. pismem z 4 sierpnia 1930 powiadomiło Urząd Wojewódzki, że dla przeprowadzenia elektryfikacji m. Pińska przez firmę „Elektro-Inwest" konieczne jest uzyskanie uprawnienia rządowego, przewidzianego w art. 1 ustawy elektrycznej, natomiast z art. 11 tej ustawy Magistrat m. Pińska nie może skorzystać, gdyż przez zawarcie umowy koncesyjnej z Dyrekcją Kolei Państwowych została przerwana ciągłość istnienia komunalnego zakładu elektrycznego m. Pińska. Odpis tego pisma Ministerstwo Robót Publ. przesłało Magistratowi m. Pińska przy piśmie z 5 sierpnia 1930 do wiadomości „w załatwieniu podania pełnomocnika Magistratu z 10 czerwca rb.".

Powyższe pismo Ministerstwa Robót Publ. zaskarżył Magistrat do NTA, jako orzeczenie Ministerstwa.

. . . Należy przedewszystkiem stwierdzić, co jest między stronami niesporne, że elektryczny zakład komunalny m. Pińska istniał i działał już przed wejściem w życie ustawy elektrycznej z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust. i wobec tego początkowo Magistratowi m. Pińska niewątpliwie przysługiwały uprawnienia z mocy art. 11 tej ustawy. Zagadnieniem spornem

jest, czy Magistrat m. Pińska utracił te uprawnienia, jak twierdzi Ministerstwo Robót Publ. w zaskarżonem orzeczeniu, wskutek przerwania ciągłości istnienia komunalnego zakładu elektrycznego przez zawarcie umowy z Dyrekcją Kolei z 28 sierpnia 1923.

Otóż z art. 11 i 12 ustawy elektrycznej wynika, że ustawodawca, ograniczając w pewnej mierze uprawnienia, nabyte przed wejściem w życie tej ustawy, stworzył wyjątkowo uprzywilejowaną sytuację dla komunalnych zakładów elektrycznych i związków komunalnych: w myśl ust. 1 art. 11 uzyskanie uprawnienia rządowego dla tych zakładów nie jest wymagane, jak dla innych zakładów, przy zmianie charakteru działalności, lecz tylko w razie wyjścia działalności zakładu poza obszar danej jednostki samorządowej; w myśl ust. 2 art. 11 nie jest wymagane również uzyskiwanie koncesji w razie wygaśnięcia koncesji, udzielonej przez związek komunalny, o ile zakład przechodzi w myśl koncesji na rzecz związku komunalnego; wreszcie w myśl art. 12 ograniczenie okresu trwania bezterminowych koncesyj z przed wejścia w życie ustawy do 1 stycznia 1972 nie dotyczy zakładów komunalnych. Z przepisów powyższych wynika niewątpliwie intencja ustawodawcy nie ukrócenia, lecz przeciwnie zabezpieczenia i utrwalenia elektryfikacyjnych uprawnień komunalnych, istniejących w dniu wejścia w życie ustawy, i w świetle tej intencji należy rozpatrywać skutki dla uprawnień elektryfikacyjnych Magistratu m. Pińska umowy z 28 sierpnia 1923 z Dyrekcją Kolei.

Zaskarżone orzeczenie, stwierdzając, że nie była to umowa o oddanie w eksploatację istniejącego zakładu elektrycznego, lecz umowa koncesyjna, a więc umowa niedopuszczalna i nieważna po wejściu w życie ustawy elektrycznej, popada w oczywistą sprzeczność, bo właśnie z braku u Magistratu uprawnień do udzielenia tego rodzaju koncesji po wejściu w życie ustawy elektrycznej wynika, że nie mogło to być ważne udzielenie uprawnień koncesyjnych, lecz tylko przekazanie przez Magistrat m. Pińska Dyrekcji Kolei na pewien okres czasu eksploatacji zakładu i związanych z tym zakładem uprawnień z zastrzeżonym w umowie zwrotem tych urządzeń i uprawnień w określonym terminie.

Zresztą gdyby nawet umowę z 28 sierpnia 1923 uważać za udzielenie w drodze umowy przez Magistrat koncesji Dyrekcji Kolei na zakład elektryczny w Pińsku, to i w tym wypadku w razie wygaśnięcia tej koncesji wskutek upływu terminu lub rozwiązania umowy, co właśnie miało mieć miejsce według pisma Ministerstwa Komunikacji Nr. D VI 1685/21/29, uprawnienia elektryfikacyjne z art. 11 ustawy elektrycznej wróciłyby do koncesjodawcy w myśl wyraźnego przepisu ust. 2 art. 11 ustawy elektrycznej bez potrzeby uzyskiwania uprawnienia rządowego, przewidzianego

w art. 1 tej ustawy. Powyższe potwierdza również przepis p. d) § 1 rozp. wykon. z 20 maja 1923 poz. 441 Dz. Ust.

Wobec powyższego należało uznać, że zarzuty skargi co do naruszenia w zaskarżonem orzeczeniu art. 1 i 11 ustawy elektrycznej są słuszne, i nie wchodząc w rozpatrzenie pozostałych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy nieistotnych, zaskarżone orzeczenie uchylić, jako niezgodne z ustawą.

1098.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Badanie mocy obowiązującej przepisu, na którym opiera się zaskarżone orzeczenie.

NTA może rozważyć kwestję mocy obowiązującej przepisu, na którym opiera się zaskarżone orzeczenie, chociaż przez stronę nie był zgłoszony zarzut w tym kierunku ani w postępowaniu administracyjnem, ani w skardze kasacyjnej.

Wyrok NTA z 27 września 1934 l. rej. 5445/30 w sprawie firmy: „Katowicka Sp. Akc. dla Górnictwa i Hutnictwa“ w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1923.

... Najdalej idącym zarzutem skargi jest zarzut, że zaskarżone orzeczenie oparte jest na nieogłoszonem w Dzienniku Ustaw rozporządzeniu z 31 grudnia 1923. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę żąda pozostawienia tego zarzutu bez uwzględnienia z tego powodu, że nie był on zgłoszony w odwołaniu. Pomijając jednak nawet okoliczność, iż z akt nie wynika, aby skarżącej przy doręczeniu orzeczenia I instancji podano do wiadomości, że oparto je na wymienionem rozporządzeniu, a zatem z akt nie wynika, aby skarżąca była w możności już w odwołaniu podnieść zarzut dotyczący ważności tego rozporządzenia, zważyć należy, iż warunkiem legalności aktu administracyjnego, nakładającego na obywatela obowiązek, jest, aby on był oparty na ustawie, względnie obowiązującem rozporządzeniu. Kwestję zaś tę może wziąć Trybunał pod rozwagę nawet, gdyby w tym względzie nie był zgłoszony zarzut ani w toku postępowania administracyjnego, ani nawet w skardze do Trybunału, jak to Trybunał niejed-

nokrotnie orzekł i uzasadnił, np. w wyroku z 30 stycznia 1932 l. rej. 8313/30 w sprawie ze skargi Mordki Neumana w Łodzi.[1])

Co się zaś tyczy ważności rozporządzenia Ministra Skarbu z 31 grudnia 1923, ogłoszonego jedynie w Dz. Urz. Min. Skarbu pod poz. 69/24 i Monitorze Polskim pod poz. 35/24, to Trybunał orzekł już i uzasadnił w wyroku z 21 maja 1926 l. rej. 599/25 w sprawie ze skargi Arji Nimcowicza[2]), że rozporządzenie to nie ma mocy obowiązującej. Na motywy tego wyroku powołuje się Trybunał w myśl § 57 swego regulaminu.

Już z tych tedy powodów należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą. Rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi jest więc w obecnym stanie rzeczy bezprzedmiotowe.

Zasada prawna, wypowiedziana w tym wyroku, jest, zd. m., bezwzględnie trafna i słuszna, jakkolwiek nie dość ściśle sprecyzowana i nie wyczerpująca, a również wyrok z 30 stycznia 1932 l. rej. 8313/30, na który się w wyroku tym powołano, ogranicza się tylko do wypowiedzenia tezy, że Trybunał może rozpoznać zarzut, dotyczący formalnych braków rozporządzenia, na którem oparto orzeczenie, chociażby zarzut taki zgłoszony był dopiero przy rozprawie.

Sprawa, czy i w jakich granicach Trybunał może, a więc i do pewnego stopnia powinien, zająć się kwestją legalności zaskarżonego orzeczenia, chociaż wychodzi ona poza zarzuty, sformułowane w toku postępowania administracyjnego oraz w samej skardze, wywołuje spory między prawnikami, zwłaszcza od czasu wejścia w życie nowych przepisów o NTA (rozporządzenie z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.). Nawet judykatura Trybunału, poprzednio naogół w tym kierunku dosyć jednolita, doznała, pod wpływem postanowienia art. 83 ust. 2 tegoż rozporządzenia, głoszącego, iż Trybunał rozpoznaje sprawę „w granicach“ skargi, jakby pewnego zachwiania. W całym szeregu dawniejszych wyroków Trybunał uznawał za możliwe uchylenie zaskarżonego orzeczenia z powodu „bezwzględnej“ jego nieważności nawet w braku wyraźnego w tym względzie zarzutu, a więc niejako z urzędu. (Wyroki takie cytowane w glosie T. Szymańskiego — OPA 789/34). Pozatem Trybunał uwzględniał też z reguły nawet bez wyraźnie sformułowanego w skardze zarzutu, a jedynie na podstawie wywodów pełnomocnika strony przy rozprawie, lub nawet z urzędu, wadliwości postępowania, które uniemożliwiały Trybunałowi ocenę legalności zaskarżonego orzeczenia, jak sprzeczności w aktach lub niedostateczność ustaleń stanu faktycznego. Obecnie zdarzają się coraz częściej przypadki, iż Trybunał zarzuty, dotyczące braku jakiejkol-

---

[1]) Teza pow. wyroku (Nr. 488 A Zbioru wyroków) brzmi: NTA może wziąć pod rozwagę wysunięty przez stronę podczas rozprawy zarzut, iż ogłoszone w Dzienniku Ustaw rozporządzenie ministerjalne, na którem oparto zaskarżone orzeczenie nie ma ze względów formalnych mocy obowiązującej, chociażby zarzut ten nie był podniesiony ani w toku postępowania administracyjnego, ani też w skardze do Trybunału.

[2]) Teza pow. wyroku (Nr. 950 Zbioru wyroków) brzmi: Wymiar odsetek i kar za zwłokę, przerachowanych na franki złote na podstawie rozporządzenia Ministra Skarbu z 31 grudnia 1923 Nr. 2 poz. 69/24 Dz. Urz. Min. Skarbu, nieogłoszonego w Dzienniku Ustaw, przedstawia się jako niezgodny z ustawą.

wiek podstawy prawnej aktu administracyjnego, podniesione przy rozprawie, pomija, bez rozprawienia się z niemi, z powołaniem się na przepis art. 83 ust. 2 rozporządzenia o NTA.

Zd. m., sytuacja prawna i po wejściu w życie pow. rozporządzenia z 1932 r., mimo odmiennego ujęcia prawnego, zasadniczo nie uległa zmianie. I poprzednia ustawa o NTA (poz. 400/26 Dz. Ust.) zawierała nakaz dokładnego oznaczenia powodów zaskarżenia (art. 12 p. 3, co odpowiada dzisiejszemu postanowieniu art. 58 p. 4), a art. 26 przewidywał uchylenie zaskarżonego orzeczenia, jeżeli Trybunał uzna „skargę za uzasadnioną". Wobec tego tak poprzednio, jak i obecnie, Trybunałowi, który powołany jest do orzekania o legalności aktów administracyjnych (art. 73 dawnej i art. 70 nowej Konstytucji), niepodobna odmawiać prawa uwzględniania t. zw. „bezwzględnej nieważności", o której mówi art. 101 rozporządzenia o post. admin., choćby zarzutu w tym kierunku nie podnoszono w toku postępowania administracyjnego, ani nawet w skardze, trudno bowiem dopuścić konstrukcję, aby to, do czego obowiązujące przepisy upoważniają każdą władzę nadzorczą, nie leżało w możności najwyższej instancji sądowej kasacyjnej.

Do uwzględnienia przez Trybunał, nawet z urzędu, kwalifikują się również bezwarunkowo wadliwości postępowania, które uniemożliwiają Trybunałowi ocenę legalności danego aktu administracyjnego, jeżeli wyjdą one najaw przy rozpatrywaniu sprawy w granicach skargi, gdyż inaczej nie mógłby on spełnić należycie swego zadania. Takiemi wadliwościami są: nie do wyjaśnienia sprzeczność zaskarżonego orzeczenia ze stanem faktycznym, wynikającym z akt sprawy, albo niewyjaśnienie należyte stanu faktycznego, który wymaga uzupełnienia (punkty 1 i 2 art. 84). Do rzędu takich wadliwości zaliczyć można brak, o którym mowa w wyroku z 19 lutego 1934 (OPA 905/34). Analogiczne zasady znajdujemy nawet w postępowaniu kasacyjnem w sprawach cywilnych, gdzie SN rozpoznaje sprawę również w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę, czy zaskarżony wyrok nie zapadł z pogwałceniem istotnych przepisów postępowania lub czy nie sprzeciwią się porządkowi publicznemu (art. 434 k. p. c.), chociaż w sprawach tych chodzi nie o interes publiczny, ale o interesy prywatne stron.

Dodać należy, że Trybunał z drugiej strony, i to po wejściu w życie nowego prawa o NTA z 1932 r., uwzględniał w kilku przypadkach (np. OPA 283/33, 789/34) z urzędu wadliwość postępowania, polegającą na mylnem pouczeniu prawnem. Chodziło tu oczywiście o względy słuszności, aby strona przez ten błąd władzy nie była pozbawiona ochrony prawnej, ale cel ten, jeżeli błąd był w orzeczeniu I instancji, osiągnięty mógłby być drogą przywrócenia terminu do odwołania.

Jan Morawski

1099.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Cofnięcie przez władzę pozwaną zaskarżonego orzeczenia[1]).

Skarga nie staje się bezprzedmiotową mimo uchylenia przez władzę administracyjną zaskarżonej decyzji, jeżeli wydana w jej miejsce nowa de-

[1]) Por. OPA 618, 619, 620/34.

cyzja nie zmienia w istocie rzeczy poprzedniego rozstrzygnięcia, a tylko zawiera przeredagowanie jego uzasadnienia.

Wyrok NTA z 28 lutego 1934 l. rej. 8301/32 w sprawie Leona Karlinera przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...Po doręczeniu już odpisu skargi władzy pozwanej Śląski Urząd Wojewódzki (Wydział Skarbowy) uchylił zaskarżone orzeczenie w trybie nadzoru z powodu obrazy art. 88 w związku z art. 91 ustawy o podatku przemysłowym....

Skarżący, wezwany w myśl art. 69 rozporządzenia o NTA do oświadczenia, czy skargę cofa, skargę podtrzymał.

Z uwagi na to, że wydana w miejsce uchylonej decyzji z 7 czerwca 1932 decyzja z 16 maja 1933 w istocie rzeczy nie zmienia poprzedniego rozstrzygnięcia, a tylko zawiera przeredagowanie uzasadnienia, NTA uznał, że mimo uchylenia zaskarżonej decyzji, skarga nie stała się bezprzedmiotową, i przystąpił do jej rozpoznania.

...Co się tyczy motywów uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe, to słusznie podnosi skarga częściową sprzeczność ustaleń protokółów badania ksiąg... i słusznie zarzuca, że władza pozwana przeszła nad wyjaśnieniami podatnika do porządku.

Wadliwości tych nie uchyliła również nowa decyzja z 16 maja 1933, wobec czego, Trybunał uznał, że ze szkodą dla skarżącego naruszono formy postępowania administracyjnego i uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

1100.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Cofnięcie przez władzę pozwaną zaskarżonego orzeczenia[1]).

Jeżeli orzeczenie, zaskarżone do NTA, zostało przez władzę pozwaną cofnięte i w jego miejsce wydane nowe, częściowo identyczne w treści, skarżący ma legitymację do podtrzymania swojej skargi w tej części, co do której nowe orzeczenie nie zmieniło stanu prawnego, będącego przedmiotem skargi.

Wyrok NTA z 23 kwietnia 1934 l. rej. 8330/32 w sprawie Maksa Geske

---

[1]) Por. OPA 618, 619, 620/34.

przeciw Kuratorjum Okręgu Szkolnego Poznańskiego w przedmiocie zakazu nauczania religji.

...Władza pozwana w swej odpowiedzi na skargę zakomunikowała NTA, że orzeczeniem Kuratorjum Okręgu Szkolnego w Poznaniu z 20 grudnia 1932 zaskarżone orzeczenie tegoż Kuratorjum z 2 lipca 1932 zostało zmienione o tyle, że zostało uchylone zarządzenie Inspektora Szkolnego w Czarnkowie z 1 kwietnia 1932 w odniesieniu do nauki religji, udzielanej w Kwiejcach, zatwierdzone natomiast w odniesieniu do nauki, udzielanej w Piłce. W związku z powyższem władza pozwana wniosła o pozostawienie skargi bez rozpoznania w odniesieniu do udzielania nauki w Kwiejcach i o oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej, w odniesieniu do nauki w Piłce.

Skarżący w podaniu z 24 lutego 1934 oświadczył, że skargę swą w ustępach, dotyczących zakazu nauczania w Kwiejcach, cofa, gdyż zakaz ten został orzeczeniem Kuratorjum z 20 grudnia 1932 uchylony, w pozostałych zaś ustępach skargę swą popiera, gdyż zakaz nauczania w Piłce uchylony przez Kuratorjum nie został.

Wobec takiego oświadczenia skarżącego NTA rozpatrzył skargę w podtrzymanej jej części w odniesieniu do zakazu nauczania w Piłce, zatwierdzonego zaskarżonem do NTA orzeczeniem Kuratorjum Okręgu Szkolnego w Poznaniu z 2 lipca 1932, jak również zastępującem to orzeczenie orzeczeniem Kuratorjum z 20 grudnia 1932, uznając, że skarżący ma legitymację do podtrzymania swej skargi w tej części, skoro w odniesieniu do nauczania w Piłce nowe orzeczenie Kuratorjum w niczem nie zmieniło stanu prawnego, będącego przedmiotem skargi, i wywody skargi są jednakowo aktualne tak w odniesieniu do zaskarżonego orzeczenia z 2 lipca 1932, jak i w odniesieniu do zastępującego to orzeczenie orzeczenia Kuratorjum z 20 grudnia 1932....

...NTA uchylił z powodu wadliwości postępowania zaskarżone orzeczenie Kuratorjum z 2 lipca 1932 w odniesieniu do wydanego Maksowi Geske zakazu nauczania w Piłce, zastąpione następnie w tej części orzeczeniem Kuratorjum z 20 grudnia 1932.

1101.

OBYWATELSTWO.

Nabycie obywatelstwa: Stałe zamieszkanie. Utrata obywatelstwa: Nabycie obywatelstwa obcego.

1) Stałe zamieszkanie, jako tytuł do nabycia obywatelstwa polskiego,

ustanowiony w art. 3 Traktatu Wersalskiego (poz. 728/20 Dz. Ust.), nie jest, o ile chodzi o obszar b. zaboru rosyjskiego, identyczne z osiedleniem, określonem w art. 2 p. 1 lit. a) i d) ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust.

2) Art. 6 rozporządzenia ministerjalnego z 7 czerwca 1920 poz. 320 Dz. Ust., o ile nim utratę obywatelstwa polskiego wskutek nabycia obywatelstwa obcego ograniczono tylko do wypadków, w których nabycie to nastąpiło zgodnie z wolą danej osoby, jest niezgodny z art. 11 ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. (Tezy).

Wyrok NTA z 13 grudnia 1934 l. rej. 9612/33 w sprawie Dawida Smolańskiego w Warszawie przeciw Komisarjatowi Rządu m. st. Warszawy w przedmiocie zaświadczenia obywatelstwa polskiego.

...Za błędne uznać należy zapatrywanie władzy pozwanej co do istoty zamieszkania w rozumieniu art. 3 i 4 Traktatu Wersalskiego. Władza pozwana, stojąc na stanowisku, że zamieszkałą w rozumieniu Traktatu Wersalskiego jest — o ile chodzi o obszar b. zaboru rosyjskiego — osoba, zapisana do ksiąg ludności stałej b. Królestwa Polskiego, względnie mająca prawo do tego zapisu albo zapisana do gminy miejskiej lub wiejskiej, albo do jednej z organizacyj stanowych na ziemiach b. Cesarstwa Rosyjskiego, jakie wchodzą w skład Polski, utożsamia widocznie zamieszkanie z osiedleniem określonem w art. 2 p. 1 ustawy z 20 stycznia 1920. Utożsamienie to prowadziłoby do wniosku, że o ile chodzi o obszar b. zaboru austrjackiego, zamieszkanie oznaczałoby przynależność gminną. Do uznania jednak zamieszkania, o którem mowa w Traktacie Wersalskim, za pojęcie równoznaczne z osiedleniem określonem w art. 2 p. 1 ustawy z 20 stycznia 1920, brak jakiejkolwiek podstawy. Podstawy w tym względzie nie można przedewszystkiem dopatrzeć się w art. 3 i 4 Traktatu Wersalskiego, gdyż w przepisach tych nie określono bliżej istoty zamieszkania. Ustawodawstwo zaś wewnętrzne, a w szczególności ustawa z 20 stycznia 1920 odróżnia zamieszkanie w rozumieniu Traktatu Wersalskiego od osiedlenia. W art. 2 bowiem tej ustawy uznano za obywateli polskich — w p. 1 osoby osiedlone na obszarze wchodzącym w skład Polski, w p. 3 zaś osoby, którym obywatelstwo polskie służy z mocy traktatów międzynarodowych. To ostatnie postanowienie ma, jak to okazuje się z pierwszego zdania art. 2, na względzie tylko traktaty międzynarodowe, które obowiązywały w dniu wejścia w życie ustawy, o której mowa, a zatem tylko wspomniany już wyżej Traktat Wersalski, a nadto Traktat Pokoju między Mocarstwami Sprzymierzonemi i Skojarzonemi a Niemcami (poz. 200/20 Dz. Ust.). Żadna bowiem inna umowa międzynarodowa, regulująca kwestję obywatelstwa polskiego, w dniu wejścia w życie ustawy z 20 stycznia 1920 nie obo-

wiązywała. Gdyby zaś ustawodawca wychodził z założenia, że zamieszkanie w rozumieniu Traktatu Wersalskiego jest identyczne z osiedleniem w rozumieniu art. 2 ustawy z 20 stycznia 1920, to — jak to trafnie podnosi skarżący — p. 3 tegoż ostatnio wymienionego przepisu byłby w zasadzie bezcelowy. Na stanowisku tem stanął NTA, o ile chodzi o stosunek zamieszkania do przynależności gminnej jako osiedlenia na obszarze b. zaboru austrjackiego, w wyroku z 11 marca 1926 l. rej. 2021/25 (Zbiór wyroków Nr. 903). O ile wobec tego odmowę uznania skarżącego za obywatela polskiego na podstawie art. 3 i 4 Traktatu Wersalskiego oparto na tem, że zamieszkanie w rozumieniu tych przepisów oznacza osiedlenie w rozumieniu art. 2 ustawy z 20 stycznia 1920, to odmowa ta jest niezgodna z ustawą.

O ile zaś odmowę tę oparto na tem, że skarżący, gdyby był nawet nabył obywatelstwo polskie na podstawie art. 3 względnie 4 Traktatu Wersalskiego, to obywatelstwo to utracił na podstawie Traktatu Ryskiego w łączności z art. 11 ustawy z 20 stycznia 1920, stwierdzić należy, że — jak to pośrednio wynika z zaskarżonego orzeczenia — władza pozwana stoi na stanowisku, że skarżący nabył na podstawie zdania ostatniego p. 1 art. VI Traktatu Ryskiego obywatelstwo Sowieckiej Rosji względnie Ukrainy i wskutek tego nabycia utracił obywatelstwo polskie.

W tym względzie podnosi skarżący, że do ustalenia, czy ktoś nabył obywatelstwo poszczególnego państwa, powołane jest przedewszystkiem dane państwo i że w art. 6 rozporządzenia ministerjalnego z 7 czerwca 1920 poz. 320 Dz. Ust. uzależniono utratę obywatelstwa polskiego przez nabycie obywatelstwa obcego od tego, iż nabycie to nastąpiło zgodnie z wolą danej osoby.

Wywody te nie mają istotnego znaczenia. Chodzi o nabycie obywatelstwa Sowieckiej Rosji względnie Ukrainy nie na podstawie ustawodawstwa wewnętrznego tych państw, lecz na podstawie Traktatu Ryskiego, do którego wykonywania jest Polska jako kontrahent tak uprawniona, jak i obowiązana. Skarżący, stojąc na stanowisku, że do ustalenia co do niego nabycia obywatelstwa Sowieckiej Rosji względnie Ukrainy byłyby powołane przedewszystkiem władze tych państw, sam zresztą nie zaprzecza wogóle kompetencji w tym względzie także władz polskich. Ponadto skarżący, gdyby uzyskał orzeczenie władz Sowieckiej Rosji względnie Ukrainy, stwierdzające, że obywatelstwa tych państw nie nabył, miałby na podstawie art. 95 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) prawo domagania się wznowienia postępowania. Co się zaś tyczy art. 6 rozporządzenia z 7 czerwca 1920, zaznaczyć należy, że w art. 11 ustawy z 20 stycznia 1920 postanowiono ogólnie, iż utrata obywatelstwa polskiego następuje przez nabycie obywatelstwa obcego. Ponieważ w przepisie tym nie ograni-

czono utraty tej tylko do wypadków nabycia obywatelstwa w jakiś szczególny sposób, przyjąć należy, że każde nabycie obywatelstwa obcego, a zatem tak nabycie zgodnie z wolą danej osoby, jak i nabycie bez tej woli, powoduje utratę obywatelstwa polskiego. Art. 6 rozporządzenia z 7 czerwca 1920, ograniczając utratę obywatelstwa polskiego z tytułu nabycia obywatelstwa obcego tylko do wypadków tegoż nabycia zgodnie z wolą danej osoby, jest niezgodny z ustawą i z tego powodu nie może służyć za podstawę do uznania naruszenia praw skarżącego.

Skarżący wywodzi dalej, że Traktat Ryski nie mógł pozbawić obywatelstwa polskiego nabytego na podstawie Traktatu Wersalskiego, gdyż traktaty te zostały zawarte nie z temi samemi, lecz z innemi państwami. Jak z tego wynika, skarżący stoi na stanowisku, że dotyczące obywatelstwa postanowienia Traktatu Ryskiego nie mają zastosowania do osób, które nabyły obywatelstwo polskie na podstawie Traktatu Wersalskiego. Zapatrywanie to nie jest trafne. W Traktacie Ryskim, który w stosunku do Traktatu Wersalskiego jest prawem późniejszem, nie zrobiono żadnej różnicy między osobami, które na podstawie Traktatu Wersalskiego nabyły obywatelstwo polskie, a osobami, które obywatelstwa tego na podstawie ostatnio wymienionej nie nabyły. Postanowienia art. VI p. 1 (zdanie ostatnie) mają wobec tego zastosowanie także do b. obywateli b. Imperjum Rosyjskiego, którzy nabyli obywatelstwo polskie na podstawie Traktatu Wersalskiego.

W dalszych wywodach podniósł skarżący, że nabywszy obywatelstwo polskie na podstawie art. 3 względnie 4 Traktatu Wersalskiego i będąc zamieszkałym w czasie wejścia w życie ustawy z 20 stycznia 1920 w Otwocku, miał w tym czasie prawo do zapisu do ksiąg ludności stałej. Ten sam zarzut podniósł skarżący także w odwołaniu od decyzji I instancji. Ponieważ zarzut ten może mieć znaczenie istotne ze względu na postanowienia zawarte w art. VI p. 1 Traktatu Ryskiego, było na podstawie art. 78, 75 i 94 rozporządzenia o post. admin. rzeczą Komisarjatu Rządu wziąć ten zarzut pod uwagę i rozprawić się z nim w zaskarżonem orzeczeniu. Gdy jednak Komisarjat Rządu tego zaniechał, a przez to zaniechanie utrudnił skarżącemu dalszą obronę prawną, należało uznać je za naruszenie form postępowania ze szkodą dla skarżącego i w następstwie tego zaskarżone orzeczenie w kwestji utraty obywatelstwa polskiego, ewentualnie nabytego na podstawie art. 3 względnie 4 Traktatu Wersalskiego, uchylić na podstawie art. 84 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania.

Odmowę uznania skarżącego za obywatela polskiego z tytułu przyjęcia do służby wojskowej oparto na ustawie z 23 maja 1924 poz. 609 Dz. Ust. W szczególności władza pozwana stoi na stanowisku, że gdyby

przyjęcie do służby wojskowej powodowało nabycie obywatelstwa polskiego, to dana osoba nie mogłaby na podstawie art. 79 p. 3 powyższej ustawy domagać się zwolnienia od powszechnego obowiązku służby wojskowej. Rozpatrując wywody skarżącego, skierowane przeciwko tej części zaskarżonego orzeczenia, NTA uznał interpretację władzy pozwanej za mylną. Jak to bowiem NTA szczegółowo wyjaśnił już w wyroku z 23 października 1931 l. rej. 3674/30 w sprawie Izaaka Widrewicza (Zbiór wyroków Nr. 447A), ustawą z 23 maja 1924 w brzmieniu, w jakim ona obowiązywała przed nowelizacją dokonaną rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 11 stycznia 1928 poz. 26 Dz. Ust., uchylono ustanowioną w art. 4 p. 5 ustawy z 20 stycznia 1920 zasadę, że przez przyjęcie do służby wojskowej nabywa się obywatelstwo polskie, tylko co do osób przyjętych do tej służby w charakterze ochotników (art. 64), co do osób zaś przyjętych nie w charakterze ochotników zasadę powyższą utrzymano w mocy, dając w art. 79 osobom tej ostatniej kategorji pod warunkami w tym przepisie bliżej określonemi jedynie możność utraty obywatelstwa polskiego nabytego z tytułu służby wojskowej. Okoliczność zaś, podniesiona przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę, że wobec powyższej możności utraty nabycie nie miałoby charakteru definitywnego, nie ma istotnego znaczenia. Obywatelstwo może być bowiem nabyte także warunkowo; tak np. według art. 4 Traktatu Wersalskiego następuje nabycie obywatelstwa polskiego z zastrzeżeniem, że dana osoba nie zrzeknie się go w okresie dwóch lat.

Kierując się temi rozważeniami, należało zaskarżone orzeczenie, o ile ono dotyczy nabycia obywatelstwa z tytułu przyjęcia do służby wojskowej, uchylić jako niezgodne z ustawą.

NTA ponownie stwierdził, iż uznaje zasadniczą różnicę kwalifikacji osiedlenia (w rozumieniu domicylu publiczno-prawnego) i zamieszkania (w rozumieniu prywatno-prawnem).

Ta różnica kwalifikacji, wynikającej z dwóch odmiennych źródeł, została uwydatniona nietylko w płaszczyźnie stosunku traktatu St. Germain do t. zw. małego Traktatu Wersalskiego (zob. wyrok z 11 marca 1926 l. rej. 2021/25, Zbiór wyroków Nr. 903 — swojszczyzna i zamieszkanie), lecz również w niejako trójwymiarowym zbiegu podstaw prawnych (ustawa wewnętrzna, mały Traktat Wersalski, Traktat Ryski).

Teza, że zamieszkanie w rozumieniu małego Traktatu Wersalskiego nie jest identyczne z osiedleniem w znaczeniu zarówno ustawy wewnętrznej, jako też Traktatu Ryskiego, została ustalona w wyroku z 19 marca 1930 l. rej. 2745/29, Zbiór Nr. 220A, gdy poprzedni wyrok z 22 października 1929 l. rej. 2484/27, Zbiór wyroków Nr. 126A, dotyczył nabycia obywatelstwa nie z tytułu zamieszkania, lecz urodzenia (por. Rappé i Bernaczek, Die Staatsangehörigkeit der Republik Polen, w zbiorze Leske-Loewenfeld, Rechtsverfolgung im internationalen Verkehr, t. VII cz. I, 1934, str. 159).

W pow. wyroku z 22 października 1929 NTA uznał, że Traktat Ryski, jako późniejsze źródło prawne, uchylił w pewnym zakresie działanie ustawy o obywatelstwie w zastosowaniu do art. 11, w wyroku zaś niniejszym wyraźnie zaznaczył stosunek

w czasie Traktatu Ryskiego do małego Traktatu Wersalskiego. Nie rozważył jednakże szczegółowo zarzutu skarżącego, iż kontrahentami obu traktatów były odmienne podmioty prawa międzynarodowego. Ten argument skarżącego zresztą nie przemawiał na jego korzyść, skoro bowiem Rosja żadnego udziału w małym Traktacie Wersalskim nie brała, stanowisko państw trzecich (współkontrahentów Polski) nie mogło w niczem ograniczać zasięgu stypulacji pomiędzy państwami bezpośrednio zainteresowanemi (Polska i Rosja); dlatego też Traktat Ryski słusznie nie liczył się z kwalifikacjami Traktatu Wersalskiego i do niego nie nawiązywał; argument o pominięciu podstaw, przyjętych w Traktacie Wersalskim, jest nie przekonywujący; jest pozatem zbędny, skoro konstrukcja NTA o utracie nabycia (na podstawie art. 3 Traktatu Wersalskiego) z mocy art. VI Traktatu Ryskiego (przez zastosowanie normy wewnętrznej art. 11 ustawy o obyw.) praktycznie usuwa wszelkie konflikty z różnych źródeł międzynarodowoprawnych płynące (zob. moją glosę OPA 420/33 i identycznie Freund w Juristische Wochenschrift 1929, str. 3456, Makarow w zbiorze Leske-Loewenfeld j. w., Die Staatsangehörigkeit der Union der SSR, str. 147, 148; o analogicznych rozbieżnościach pomiędzy Traktatem Wersalskim i St. Germain z jednej strony, a t. zw. małym Traktatem z drugiej — por. Kunz, Die völkerrechtliche Option, t. I, 1925, str. 261 n., t. II, 1928, str. 47, str. 257 i n.; Fauchille, Traité de droit international public t. I, 1922, str. 864, 865).

W związku z zarzutem skarżącego, że art. 6 p. 1 rozporządzenia z 7 czerwca 1920 wyłącza utratę obywatelstwa polskiego przez nabycie obywatelstwa obcego bez własnowolnego w tym przedmiocie oświadczenia — stwierdza NTA, że warunek własnowolności, wprowadzony do rozporządzenia wykonawczego, pozbawiony jest, jako niezgodny z ustawą (art. 11), mocy prawnej. Art. 11 ustawy żadnych „warunków woli" przy nabyciu obcego obywatelstwa nie zna; dystynkcja więc rozporządzenia wykonawczego, jako ultra vires powzięta, nie posiada żadnego znaczenia prawnego.

To stwierdzenie NTA jest słuszne. Wprawdzie w chwili promulgacji ustawy o obywatelstwie nie obowiązywała jeszcze Konstytucja i władza wykonawcza formalnie nie mogła być związana postanowieniami art. 3 ust. 3, art. 44 ust. 3 Konstytucji. Wszelako art. 15 ustawy polecał Ministrowi Spraw Wewn. jedynie „wykonanie"; wykonanie zaś jako funkcja koordynacji i subordynacji nie może być nadrzędną; nie może przeto przekształcać, ulepszać, dopełniać ustawy (obecnie art. 15 obowiązuje w formie zmienionej — zob. poz. 976/34 Dz. Ust. art. 4 p. 2). Być może, że intencje władzy wykonawczej były w r. 1920 jak najlepsze; nie istniał bowiem wówczas przepis art. 88 p. a) Konstytucji, podnoszący do godności normy fundamentalnej i nadrzędnej zasadę nabywania obywatelstwa przez urodzenie, ex iure sanguinis (art. 4 p. 1 ustawy); a więc w r. 1920 nabycie niewłasnowolne obcego obywatelstwa (ex iure soli) mogłoby być uważane za nieunicestwiające przynależności polskiej, skoro art. 11 p. 1 mógł uchylać zasadę prawa powszechnego (nie posiadającą jednakże znaczenia normy konstytucyjnonadrzędnej), w art. 4 p. 1 i w art. 5 wyłożoną. Jednakże najlepsze intencje nie upoważniają do przekraczania pełnomocnictw pochodnych.

W zakresie niewłasnowolnego nabycia obywatelstwa ex iure soli (co ma poważne znaczenie dla naszego wychodźtwa w St. Zjedn., w krajach Ameryki południowej, a częściowo i we Francji) art. 11 p. 1 ustawy obowiązywał o tyle, o ile norma konstytucyjna (art. 88 p. a Konstytucji) inaczej nie stanowiła. Zasada art. 4 p. 1 ustawy nie może sama przez się paraliżować działania art. 11 p. 1, gdy ten ostatni żadnych odróżnień, związanych z własnowolnością, nie wprowadza. Przytem równoczesność momentu nabycia i utraty obywatelstwa w chwili urodzenia nie odgrywa roli decydującej.

Gdy przeto w nowej Konstytucji nie jest zawarty przepis odpowiadający art. 88

p. a) — należałoby uznać utratę przynależności polskiej z tytułu urodzenia w kraju obcym, rządzącym się zasadą ius soli. W tym stanie rzeczy nie mogłyby być miarodajne wskazania okólnika Min. Spraw Wewn. z 9 lipca 1925 Nr. B E 5089 (p. Zbiór zarządzeń Min. Spraw Wewn., Część II, str. 858), który operuje pojęciem nabywania obywatelstwa obcego zgodnie ze sprawdzianem woli (specjalnie co do potomstwa wychodźców, urodzonego w Stanach Zjedn. po wejściu w życie ustawy o obywatelstwie).

Zauważyć należy, że niewłasnowolne nabycie obywatelstwa obcego (poza małżeństwem obywatelki polskiej, które tu w grę nie wchodzi, albowiem niema przeszkód z tytułu obowiązku służby wojskowej) dotyczy tych przypadków, gdy obca przynależność państwowa zostaje automatycznie i przymusowo narzucona z tytułu osiedlenia, nabycia nieruchomości, obowiązku pewnych funkcyj publicznych (np. służby milicyjnej). Tu, oczywiście, wentylem bezpieczeństwa byłyby przepisy art. 11 ust. 1 p. 2 i art. 11 ust. 2 ustawy o obywatelstwie (w redakcji znowelizowanej poz. 896/32 Dz. Ust.). Niewątpliwie zachodziłyby i tu pewne trudności interpretacyjne, gdyż — jak to już w piśmiennictwie naszem podkreślono — również art. 6 p. 2 rozp. wykon. nie jest zgodny z wyraźnem brzmieniem ustawy.

Zaznaczyć należy, że nabycie obywatelstwa obcego na podstawie traktatu międzynarodowego o tyle tylko uważane być może za przymusowe lub narzucone, o ile nie została zapewniona możność oświadczenia woli w drodze opcji.

W tym stanie rzeczy nasuwa się pytanie, czy art. 11 p. 1 ustawy nie wymagałby odpowiedniej nowelizacji, skoro wprowadzenie czynnika „własnowolności" nie jest oparte na przepisie ustawowym, a norma konstytucyjna moc swą utraciła. Rzecz oczywista, że konflikty nasuwałyby się dopiero w przyszłości, albowiem uchylenie art. 88 p. a) Konstytucji pro praeterito nie mogłoby działać.

Szymon Rundstein

1102.

SPRAWY WYZNANIOWE.

Wybory organów zarządu w gminach wyznaniowych żydowskich.

W przypadku, gdy po rozdziale mandatów między połączone ze sobą listy kandydatów na podstawie dzielnika w myśl § 57 rozporządzenia Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z 23 grudnia 1927 w sprawie regulaminu wyborczego dla wyboru organów zarządu w gminach wyznaniowych żydowskich poz. 38/28 Dz. Ust., pozostaje kilka miejsc, stosowanie analogji z trzech ostatnich ustępów § 56 tego rozporządzenia nie jest ani przeciwne duchowi tego prawa, ani niezgodne z zasadami prawidłowej interpretacji prawa. (Teza).

Wyrok NTA z 11 marca 1935 l. rej. 2791/30 w sprawie Ignacego Thorna i innych przeciw Wojewodzie Krakowskiemu w przedmiocie wyborów do Rady Żydowskiej Gminy Wyznaniowej w Krakowie.

1103.

PODATEK DOCHODOWY.

Opłaty z tytułu ubezpieczeń społecznych, obowiązujące płatnika w związku z uposażeniem służbowem — niepotrącalność od dochodu, opodatkowanego według działu I ustawy.

Opłaty, obowiązujące z ustawy płatnika w związku z osiąganem przezeń uposażeniem służbowem (Kasa Chorych i Z. U. P. U.), nie ulegają potrąceniu od innego dochodu tego samego płatnika, opodatkowanego według działu I ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 8 maja 1935 l. rej. 8415/33 w sprawie Dr. Rocha Knapowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Przedmiotem sporu jest kwestja, czy od dochodu, podlegającego opodatkowaniu według przepisów, umieszczonych w dziale I ustawy o podatku dochodowym, w szczególności — jak w rozpoznawanej sprawie — od dochodu, osiągniętego z posiadłości budynkowej i kapitału, mogą być odliczone opłaty, obciążające z ustawy płatnika w związku z osiąganym przezeń dochodem z uposażeń służbowych, jako zastępcy profesora w Poznaniu, a to opłaty na rzecz Kasy Chorych i Z. U. P. U.

Otóż stwierdzić należy, że ustawa o podatku dochodowym, wyliczając w art. 3 poszczególne przedmioty opodatkowania, czyli źródła dochodu, postanawia, że wymienione z tych przedmiotów dochody, z wyjątkiem dochodów z uposażenia służbowego, podlegają łącznemu opodatkowaniu na podstawie przepisów działu I ustawy, dochody zaś z uposażeń służbowych podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów działu II ustawy. Już zatem z tego przepisu ustawy wynika, że umieszczony w dziale I przepis art. 10 p. 3, który mówi, że od ogólnego dochodu należy odliczyć obowiązujące na mocy prawa lub umowy opłaty do kas chorych i emerytalnych, należy rozumieć w ten sposób, że i opłaty, pozostające w związku z uposażeniami służbowemi, nie mogą być odliczone od ogólnego dochodu, osiąganego przez tego samego płatnika ze wszystkich innych źródeł dochodu. Zapatrywanie to potwierdza treść przepisu art. 110 ustawy, umieszczonego w dziale II, a stanowiącego, że za podstawę podatku przyjmuje się wysokość uposażeń i opodatkowuje się je w całości, nie stosując do nich żadnych odliczeń; odmiennie więc, niż przy opodatkowaniu na podstawie działu I ustawy, wydatki tego rodzaju nie są potrącalne od dochodu, opodatkowanego według działu II ustawy. Za zapatrywaniem powyższem przemawia

też i ta okoliczność, że opodatkowując dochody od uposażeń służbowych, ustawa wzamian za to, że przyjmuje do opodatkowania dochody te w całości bez jakichkolwiek potrąceń, daje, jak to słusznie podnosi władza pozwana w odpowiedzi na skargę, płatnikom tego podatku pewną kompensatę w postaci choćby wyższego minimum egzystencji, specjalnej skali podatkowej, wreszcie, że dochód z tych źródeł nie podlegał opodatkowaniu łącznemu. W ten sposób ustawodawca uwzględnił już odpowiednio te wydatki w samej budowie systemu podatku z działu II ustawy, wobec czego ponowne ich uwzględnianie przy ustalaniu podstawy wymiaru podatku dla tego samego płatnika od dochodu, objętego działem I ustawy, sprzeciwiałoby się założeniom i konstrukcji ustawy, gdyż upośledzałoby płatników, rozporządzających wyłącznie dochodem z uposażeń, w stosunku do innych, osiągających ponadto dochody i z działu I ustawy.

Nietrafny zatem okazał się zarzut skargi, że od dochodów, podlegających opodatkowaniu wedle działu I ustawy, należało odliczyć opłaty do Kasy Chorych i Z. U. P. U., pozostające w związku z osiąganym dochodem z uposażeń służbowych, opodatkowanym według działu II ustawy.

Z powyższych powodów skargę należało oddalić, jako nieuzasadnioną.

1104.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na remont nabytego domu celem doprowadzenia go do stanu używalności.

Wydatki na remont nabytego domu celem doprowadzenia go do odpowiadającego przeznaczeniu stanu używalności podpadają pod przepis art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym, jako wydatki na ulepszenie źródła dochodu.

Wyrok NTA z 1 maja 1935 l. rej. 4311/33 w sprawie Dr. Franciszka Lercha przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...Nie jest sporne, że kwota 15.862 zł obejmuje wydatki na remont nabytego przez podatnika domu. Wysokość tego wydatku podatnik wyjaśnił faktem, że od lat 30 nie uskuteczniano w domu poprawek. Podatnik przyznaje w skardze, że wskutek dokonanego remontu nastąpiło ulepszenie

samego przedmiotu, że jednak nie jest to równoznaczne z ulepszeniem jego dochodowości w rozumieniu ustawy. Władza odmówiła potrącenia powyższych wydatków od podstawy wymiaru, powołując się na przepis art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). To stanowisko władzy NTA uznał w danym wypadku za uzasadnione. Skoro bowiem podatnik nabył dom, który w chwili nabycia znajdował się w stanie, wymagającym remontu, celem doprowadzenia go do odpowiadającego przeznaczeniu stanu używalności, to wydatki na remont takiego nowonabytego domu mają cechy wydatków na ulepszenie źródła dochodu, a tem samem podpadają pod przepis art. 8 p. 1 ustawy....

1105.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Uposażenie za dłuższy okres czasu, wypłacone na skutek przedwczesnego rozwiązania stosunku służbowego.

Sam fakt wypłaty uposażenia za dłuższy okres czasu odrazu w jednej sumie na skutek przedwczesnego rozwiązania stosunku służbowego z funkcjonarjuszem tak samo nie zmienia tytułu wypłaty wynagrodzenia, jak powód, dla którego to rozwiązanie stosunku nastąpiło, wobec czego uposażenie to podlega opodatkowaniu podług działu II ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 3 marca 1933 l. rej. 696/31 w sprawie firmy „Huta Pokój" Śląskie Zakłady Górniczo-Hutnicze Sp. Akc. w Katowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń służbowych.

...W skardze zarzuca firma niezgodność orzeczenia z postanowieniami ustawy o podatku dochodowym, ponieważ: 1) wypłata odszkodowania nastąpiła nie na mocy wygasłej już umowy służbowej, lecz na mocy osobnej ze zwolnionym zawartej umowy, a nastąpiła... przeszło 3 miesiące po rozwiązaniu stosunku służbowego; odszkodowanie nie stanowiło więc dochodu z uposażenia służbowego, podlegającego opodatkowaniu na podstawie art. 1, 20, 112 i 113 ustawy o podatku dochodowym, 2) odszkodowanie nie podlegało również opodatkowaniu na podstawie działu I ustawy, bo nie pochodziło ze źródeł wymienionych w art. 3, przeciwnie wolne ono było od opodatkowania jako przychód nie powtarzający się perjodycznie zgodnie z art. 7 ustawy, 3) wreszcie powołuje się firma na wyrok NTA z 12 października 1927 l. rej. 96/25.

Ministerstwo Skarbu imieniem władzy pozwanej wnosi o oddalenie skargi, zauważając, że żądanie zwolnienia wynagrodzenia od opodatkowania wysunięto po raz pierwszy w postępowaniu kasacyjnem. . . .

NTA uznał przedewszystkiem, że przedstawiony w skardze zarzut, jakoby wynagrodzenie, wypłacone dyrektorowi K., całkiem nie podlegało opodatkowaniu ani jako dochód z uposażeń służbowych w myśl postanowień działu II ustawy o podatku dochodowym, ani też jako dochód wogóle w myśl postanowień działu I ustawy, jest zarzutem rozszerzającym istotę roszczenia, wobec czego NTA zarzutu tego zgodnie z ust. 3 art. 83 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. nie uwzględnił. Postanowienia bowiem działu I ustawy nie były podstawą prawną zaczepionego orzeczenia, które się wyłącznie oparło na postanowieniach działu II. . . .

Natomiast zastosowania postanowień art. 110, 111 i 113 ustawy do spornego wynagrodzenia nie mógł NTA uznać za niezgodne z ustawą. Spółka . . . sama zastosowała te postanowienia, wpłacając 4 sierpnia 1927 należycie — jej zdaniem — obliczony podatek i określając go w swem piśmie z tegoż dnia jako podatek dochodowy od uposażeń służbowych. W odwołaniu swojem z 4 kwietnia 1928 Spółka wyraźnie podkreśla, że wynagrodzenie, wypłacone dyrektorowi K., jest pensją wymienionego za 19 miesięcy, wypłaconą mu odrazu w jednej sumie. W znajdującym się zaś w aktach odpisie listu dyrektora K. do generalnego dyrektora Spółki z 23 czerwca 1927 mówi sam dyrektor K. również o wynagrodzeniu za roszczenia uposażeniowe (Entschädigung für meine Gehaltsansprüche für meine mir vertraglich an die A. G. in meiner Eigenschaft als Vorstandsmitglied zustehenden Ansprüche) ; o tem samem, w tych samych prawie słowach, mowa jest w liście z 11 grudnia 1928. Z powyższego stanowiska Spółki i z powyższej korespondencji wynika niedwuznacznie, że tytułem wypłaty wynagrodzenia był stosunek służbowy dyrektora K. do Spółki, a nie — jak wywodzi skarżąca firma w skardze — nie znajdująca się i nie wspomniana nawet w aktach nowa umowa, że więc odszkodowanie stanowiło dochód z uposażenia służbowego, że zatem podlegało opodatkowaniu na podstawie art. 1, 111, 112 i 113 ustawy. Sam fakt dokonania wypłaty po upływie pewnego czasu od dnia faktycznego rozwiązania stosunku służbowego z funkcjonarjuszem tak samo nie zmienia tytułu wypłaty wynagrodzenia, jak powód, dla którego to rozwiązanie stosunku nastąpiło. Powyższych rozważań ani zmienić ani osłabić nie mogą wywody, zawarte w powołanym w skardze wyroku NTA z 12 października 1927 l. rej. 96/25, bo wyrok ten dotyczy odmiennego wypadku. W sprawie, rozstrzygniętej wspomnianym wyrokiem, chodziło o odszkodowanie, wypłacone pracownikom wzamian za zrzeczenie się praw do emerytury. Tytułem odszkodowania była nowa umowa,

zawarta między pracodawcą a pracownikami, zmieniająca poprzednią umowę. W niniejszym zaś wypadku tytułem odszkodowania była sama umowa służbowa, a odszkodowanie nie było niczem innem jak wypłaconemi z powodu przedwczesnego rozwiązania stosunku służbowego jednorazowo zgóry miesięcznemi poborami dyrektora K.

Z tych powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za zgodne z powołanemi obowiązującemi przepisami i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1106.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Wypłaty przy przedwczesnem rozwiązaniu umowy o pracę. „Jednorazowe wynagrodzenia".

Fakt wypłaty uposażenia służbowego za dłuższy okres czasu w jednej sumie na skutek przedwczesnego rozwiązania umowy o pracę nie nadaje wypłacie charakteru jednorazowego wynagrodzenia w rozumieniu ustępu ostatniego art. 111 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.)[1]). (Teza).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1935 l. rej. 6267/31 w sprawie firmy: Zakłady Mechaniczne „Ursus" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń służbowych.

Przedmiotem sporu jest kwestja, czy podatek dochodowy od uposażeń, wymierzony od wypłaconego jednorazowo „odszkodowania" z powodu zerwania umowy służbowej, obejmującego wynagrodzenie za okres trwania tej umowy, przekraczający rok, winien być obliczony wedle skali art. 111 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) przy uwzględnieniu tego stopnia skali, jaki jest właściwy dla sumy wynagrodzenia obliczonej w stosunku rocznym, czy też wedle tego stopnia skali, który odpowiada całkowitej sumie wypłaconego odszkodowania łącznie z pobranem w danym roku kalendarzowym przed rozwiązaniem stosunku służbowego normalnem uposażeniem.

NTA rozważył, co następuje:

Władza pozwana traktuje wypłatę jako „jednorazowe wynagrodzenie" w rozumieniu art. 111 ust. ost. ustawy, skarga natomiast staje na

[1]) Art. 43 poz. 715/34 Dz. Ust.

stanowisku, iż jest to wynagrodzenie służbowe, wynikające z umowy służbowej, a płatność jednorazowa, wynikająca z umowy, nie zmienia tego charakteru, ustęp ostatni zaś art. 111 nie odnosi się do jednorazowej wypłaty perjodycznego w zasadzie wynagrodzenia, lecz do wynagrodzeń jednorazowych, a więc ze swej istoty nie perjodycznych.

Z przepisu art. 110 ust. 1 wynika, iż podstawą wymiaru podatku dochodowego z działu II ustawy jest wysokość wynagrodzeń bieżących, obliczona w stosunku rocznym. W konsekwencji przepisuje art. 111, iż podstawę do obliczenia podatku stanowi stopa procentowa, przypadająca od wysokości wypłaconego wynagrodzenia, obliczonej w stosunku rocznym, przyczem jednorazowe wynagrodzenia dolicza się do obliczonej w stosunku rocznym sumy ostatniego perjodycznego wynagrodzenia. Już ta ogólna zasada przeliczania wynagrodzeń na kwoty, wynikające ze stosunku okresu, za który wypłacono wynagrodzenie, do całego roku, dowodzi, że ustawodawca każe uwzględniać przedewszystkiem okresy wypłaty jako podstawową przesłankę ustalenia podstawy obliczenia, a dalej, że wypłaty, obejmujące łącznie pewną ilość okresów dłuższych w sumie aniżeli rok, winny być zredukowane na okres jednego roku.

„Odszkodowanie" za przedwczesne rozwiązanie umowy, wyrażające się w jednorazowej wypłacie sumy wynagrodzeń perjodycznych, jakieby pracobiorca otrzymał w razie dotrzymania przez pracodawcę umowy w czasie od daty rozwiązania umowy do daty jej upływu — nie może być traktowane jako wynagrodzenie jednorazowe, ustawa bowiem, rozróżniając wynagrodzenie perjodyczne i jednorazowe, nie ma na myśli sposobu wypłaty wynagrodzenia, lecz jego istotny charakter. Uposażeniem perjodycznem jest uposażenie ustalone wedle pewnych odcinków czasu — miesięczne, roczne, kwartalne, czy tygodniowe — bez względu na terminy, w jakich następuje rzeczywista wypłata, natomiast wynagrodzenia jednorazowe są to wynagrodzenia wypłacane dorywczo niezależnie od wynagrodzenia perjodycznego, w myśl umowy, zwyczaju, lub w związku z pewnemi okolicznościami faktycznemi.

Także zatem i wynagrodzenie za czas po jednostronnem zerwaniu umowy do jej upływu, będące w swej istocie świadczeniem, należnem z tytułu umowy służbowej, a nie z odrębnego tytułu wynagrodzenia szkody, określone stałą stawką miesięczną i okresem czasu — stanowi wynagrodzenie perjodyczne, które tylko w razie specjalnej w tym kierunku zawartej umowy lub ugody stron lub w razie istnienia kategorycznego nakazu ustawowego musi być wypłacone jednorazowo. Jak wskazano jednak wyżej, fakt wypłaty wynagrodzenia ze swej istoty perjodycznego jednorazowo, bez względu na przyczyny tego faktu, nie ma dla określenia stawki podatku dochodowego od uposażeń znaczenia istotnego i przy takiej

wypłacie stawkę podatku należy ustalić wedle sumy wynagrodzenia obliczonego w stosunku rocznym.

Na wywody odpowiedzi na skargę NTA zauważa, iż powołany w tej odpowiedzi wyrok NTA l. rej. 696/31[1]) spornego w niniejszej sprawie zagadnienia nie obejmował, gdyż w owym wypadku zagadnienie to nie było przedmiotem skargi, stanowisko prawne natomiast, zajęte przez NTA w niniejszej sprawie co do charakteru wypłaconego „odszkodowania", jest zgodne ze stanowiskiem, zajętem w cyt. wyroku.

NTA uchylił tedy zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

W powołanym przez NTA wyroku z 3 marca 1933 l. rej. 696/31 stanął NTA na stanowisku, że odszkodowanie za przedwczesne rozwiązanie umowy służbowej, polegające na wypłaceniu sumy, odpowiadającej poborom służbowym za czas niedotrzymanej umowy, stanowi dochód z uposażenia służbowego, a fakt wypłaty tego odszkodowania po upływie pewnego czasu od rozwiązania umowy tak samo nie zmienia tytułu wypłaty wynagrodzenia, jak powód, dla którego rozwiązanie umowy nastąpiło. Za tytuł odszkodowania uznał NTA w danym wypadku samą umowę służbową, a wypłacone odszkodowanie za nic innego, jak za wypłacone z powodu przedwczesnego rozwiązania stosunku służbowego jednorazowo zgóry pobory służbowe.

Na tem samem stanowisku stanął NTA w wyroku z 17 kwietnia 1934 l. rej. 8850/30 (OPA 922/34), powołując na poparcie tego stanowiska przepisy nowego kodeksu zobowiązań, w szczególności art. 471 § 1. Wyrokiem natomiast z 12 października 1927 l. rej. 96/25 uznał NTA za niepodpadające pod pojęcie uposażeń służbowych — a więc pod przepisy działu II ustawy o podatku dochodowym — odszkodowanie, przyznane pracownikowi wzamian za zrzeczenie się przez niego praw do emerytury. I to stanowisko jest zgodne z art. 471 § 1 kod. zobow. Przepis ten bowiem stanowi, że w razie przedwczesnego rozwiązania umowy służbowej bez ważnego powodu zachowuje pracownik prawo do wynagrodzenia za czas, jakiby upłynął od zakończenia stosunku pracy, co jednak „nie uwłacza prawu do wyższego odszkodowania na zasadach ogólnych". Jeśli więc przy sposobności takiego rozwiązania umowy pracownik ponosi szkodę, uzasadniającą z mocy właściwych przepisów prawnych odrębne odszkodowanie, wynagrodzenie tej szkody nie jest już „wynagrodzeniem" z art. 471 § 1, lecz odszkodowaniem sensu stricto — tak samo, jak jest takiem odszkodowaniem, a nie wynagrodzeniem ze stosunku służbowego, odpłata za zwolnienie się pracodawcy z pewnych zobowiązań lub za pozbawienie pracownika pewnych praw, związanych ze stosunkiem służbowym, nie mieszczących się jednak w pojęciu wynagrodzenia — jak np. świadczeń emerytalnych, prawa awansu, udziału w urządzeniach, instytucjach lub funduszach, przeznaczonych dla pracowników, i t. p. W tych wypadkach bowiem podstawą prawną danego świadczenia nie jest już przepis art. 471 § 1, lecz przepisy art. 239 lub 134 kod. zobow., tak samo, jak przy roszczeniach odszkodowawczych ex contractu lub ex delicto, opartych na zawinionem przez pracodawcę poniesieniu szkody przez pracownika (niedostarczenie wbrew umowie narzędzi pracy, szkodliwe dla zdrowia pomieszczenie, niedopełnienie zobowiązań pracodawcy zgłoszenia pracownika do ubezpieczeń społecznych, zawinione przez pracodawcę wypadki w pracy i t. d.). Obojętne jest

[1]) OPA 1105/35.

zresztą w tych wszystkich wypadkach, czy fakt, uzasadniający odszkodowanie, i sama wypłata odszkodowania nastąpiły w związku z rozwiązaniem umowy — jak w wypadkach, rozstrzygniętych wspomnianemi wyżej wyrokami — czy też w czasie trwania umowy. Istotnem dla oceny charakteru odszkodowania jest tylko, czy szkoda, będąca podstawą wypłaty danego ekwiwalentu, zaszła w tych prawach pracownika, które podciągnąć można pod pojęcie „wynagrodzenia", czy też innych prawach, pod to pojęcie nie podpadających. W świetle zatem orzecznictwa NTA podlegają opodatkowaniu wedle działu II ustawy o podatku dochodowym te tylko „odszkodowania", „odprawy" i t. p., które są ekwiwalentem nieotrzymanego przez pracownika z winy pracodawcy, a należnego mu z umowy lub ustawy, wynagrodzenia — przyczem przez wynagrodzenie należy rozumieć te wszystkie świadczenia, jakie wymienia art. 20 ustawy. Tak świadczenia dobrowolne pracodawcy przy rozwiązaniu stosunku umownego, przekraczające te granice, jak i odszkodowania, stanowiące ekwiwalent za utratę pewnych praw, korzyści lub ekspektatyw, nie podpadających pod pojęcie wynagrodzenia w rozumieniu art. 20 i działu II ustawy o podatku dochodowym, opodatkowaniu według tego działu nie podlegają. Czy one stanowią dochód, podlegający opodatkowaniu według działu I, czy też nie stanowią wogóle dochodu podlegającego opodatkowaniu w myśl art. 7 ustawy, to jest już quaestio facti, zależna od okoliczności faktycznych danych wypadków. W tym kierunku brak jeszcze wytycznych w judykaturze NTA — wskazówek do oceny takich wypadków należy szukać w treści art. 7. Brak obfitszej judykatury do tego artykułu zdawałby się wskazywać, iż w praktyce ocena taka nie natrafia na trudności.

J. Pomianowski

1107.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Grzywna za niewpłacenie podatku.

Nałożenie grzywny z art. 116 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) może mieć miejsce tylko wówczas, gdy służbodawca nie wypełni swego ustawowego obowiązku obliczenia i wpłacenia podatku dochodowego od uposażeń w myśl art. 112 ustawy, nie zaś wtedy, gdy obliczenie to i wpłata nastąpi w wysokości, zdaniem władzy, niezgodnej z ustawą. (Teza).

Wyrok NTA z 28 stycznia 1935 l. rej. 6927/32 w sprawie Ogólno-Miejscowej Kasy Chorych na powiat Katowice przeciw Śląskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w Katowicach w przedmiocie grzywny i podatku dochodowego od uposażeń.

Przy kontroli potrąceń podatku dochodowego od uposażeń stwierdzono, iż skarżąca, potrącając ten podatek od uposażeń swych pracowników,

nie potrąciła go od części tych uposażeń, wypłacanych tytułem t. zw. dodatku mieszkaniowego. Na tej zasadzie dokonany został wymiar w myśl art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) w kwocie, odpowiadającej niedopłaconemu podatkowi od dodatków mieszkaniowych, tudzież nałożona została grzywna z art. 116 cyt. ustawy w kwocie 200 zł.

W odwołaniu domagała się skarżąca uchylenia tak wymiaru, jak i grzywny, uzasadniając swe żądanie charakterem urzędników Kas Chorych na terenie Górnego Śląska jako urzędników samorządowych oraz faktem, iż władze skarbowe od dodatków mieszkaniowych, wypłacanych urzędnikom państwowym i komunalnym, podatku dochodowego od uposażeń na podstawie okólników Ministerstwa Skarbu nie pobierają. Ponadto zarzuciła skarżąca. iż obowiązków swych z art. 112 dopełniła, potrącając podatek dochodowy od uposażeń, zaś co do opodatkowania dodatku mieszkaniowego zasięgała informacyj u władz skarbowych i zgodnie z temi informacjami podatku od tych dodatków nie potrącała.

Odwołania tego władza pozwana dwiema decyzjami z 7 maja 1932 nie uwzględniła.

W skardze domaga się skarżąca uchylenia obu decyzyj z motywów, podanych w odwołaniu, a ponadto orzeczenia, iż od podatku dochodowego od uposażeń pracowników Kas Chorych nie mogą być pobierane dodatki komunalne.

NTA rozważył, co następuje:

O ile chodzi o nałożenie grzywny z art. 116 ust. 1, to NTA uznał, iż nastąpiło ono niezgodnie z ustawą. Przepis art. 116 ust. 1 przewiduje nałożenie grzywny na służbodawcę, który nie spełni obowiązku wpłacenia podatku w myśl art. 112, a to analogicznie do wypadku nieudzielenia na wezwanie władzy informacji i t. p. (art. 94 w związku z art. 56 i 59 ustawy). Otóż przedmiotem ochrony karnej jest w tych wszystkich wypadkach spełnienie formalnego obowiązku w stosunku do władzy skarbowej w zakresie niespornym dla zobowiązanego, a bez względu na rzetelność istotnej treści oświadczeń skierowanych w wypełnieniu tego obowiązku, która to treść chroniona jest specjalnemi przepisami (art. 96). Zastosowanie zatem grzywny z art. 116 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym może mieć miejsce tylko wówczas, gdy służbodawca nie wypełni swego ustawowego obowiązku obliczenia i wpłacenia podatku dochodowego od uposażeń w myśl art. 112 ustawy, nie zaś wtedy, gdy obliczenie to i wpłata nastąpi w wysokości, zdaniem władzy, niezgodnej z ustawą. Ten stan faktyczny mógłby być — w razie zachodzących innych warunków — przedmiotem sankcji karnej z art. 116 ust. 2 i powołanego w nim art. 96 ustawy — gdy jednak warunki tej sankcji nie zachodzą, prawo władzy ogranicza się do dokonania wymiaru w myśl art. 113 ustawy i brak podstaw prawnych do zastosowania

sankcji karnej. Skoro zaś niespornem jest, iż skarżąca obliczenia i wpłaty podatku od uposażeń swych pracowników dokonywała, a tylko kwestja prawna, dotycząca podstawy tego obliczenia, jest przedmiotem sporu między skarżącą a władzą, brak było w tym stanie faktycznym warunków do zastosowania przepisu karnego art. 116 ust. 1.

Natomiast dalszych zarzutów skargi nie mógł NTA uwzględnić. Ustawa nie przewiduje zwolnienia dodatków mieszkaniowych urzędników państwowych i samorządowych od podatku dochodowego z działu II ustawy — jeśli zaś Minister Skarbu w granicach swych uprawnień z art. 126 ustawy zarządził niepobieranie i umarzanie w pewnych wypadkach tego podatku, to zarządzenie takie nie może być podstawą do nabycia praw do analogicznych ulg przez osoby, do których zarządzenie Ministra Skarbu nie odnosiło się bezpośrednio. Brak zatem podstaw prawnych do żądania zwolnienia od podatku dodatków mieszkaniowych, wypłacanych pracownikom skarżącej. żądanie wreszcie skargi, dotyczące podatku komunalnego, nie było przedmiotem postępowania administracyjnego w niniejszej sprawie, nie może zatem być przez NTA rozpoznane z uwagi na przepis art. 83 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

W tym stanie rzeczy NTA uchylił orzeczenie, dotyczące wymiaru grzywny, jako niezgodne z ustawą, a dalej idące żądania skargi oddalił.

Zapatrywanie prawne NTA, że art. 116 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) dotyczy jedynie wypadku, gdy służbodawca nie wpłacił do kasy skarbowej podatku, potrąconego w myśl art. 112 rzeczonej ustawy, nie stosuje się natomiast w razie, gdy służbodawca nienależycie obliczył kwotę, która ulega potrąceniu — należy uznać za słuszne. Za tem zapatrywaniem przemawia samo brzmienie art. 116, wskazujące na to, że decyduje fakt niewpłacenia podatku, okoliczność zaś, że błędnie obliczono należność, nie posiada znaczenia z punktu widzenia prawa karnego (verba legis „służbodawca, który nie spełni obowiązku wpłacenia podatku...“). Pozatem wszelka wykładnia, rozszerzająca znaczenie przepisu karnego, byłaby przeciwna zasadzie w tym względzie powszechnie uznanej, iż stosować należy właśnie wykładnię ścieśniającą.

Nowe prawo, mianowicie Ordynacja Podatkowa wyraźnie uchyla przepis art. 116 ustawy o podatku dochodowym (p. art. 212 § 2 p. i), natomiast nie uchyla art. 112 (obecnie art. 44 poz. 715/34 Dz. Ust.). Sankcję karną w razie naruszenia rzeczonego art. 112 (44) ustawy o podatku dochodowym zawiera obecnie art. 188 O. P. („Kto nie uczyni zadość... nakazowi, wynikającemu bezpośrednio z przepisów... innych ustaw podatkowych...“). Także w świetle obecnego stanu prawnego sprawa przedstawia się tak samo, jak to orzekł NTA, ponieważ obecny art. 44 (poz. 715/34) dotyczy obowiązku potrącania i wpłacania do kasy skarbowej, nie daje więc podstawy do podciągnięcia błędnego obliczenia pod sankcję karną art. 188 O. P., tem bardziej, że ust. 2 rzeczonego art. 44 nakazuje przedłożyć dane, potrzebne do sprawdzenia prawidłowości potrąceń, co lepiej zabezpiecza interes Skarbu niż sankcja karna.

Z orzeczenia wynika, iż władza skarbowa skazała na grzywnę 200 zł „Ogólno-

Miejscową Kasę Chorych na powiat Katowice", a zatem osobę prawną. To było niedopuszczalne już z punktu widzenia ogólnych zasad polskiego prawa karnego, które nie przewiduje karnej odpowiedzialności osoby prawnej. Tylko fizyczny sprawca przestępstwa z art. 112 ustawy o podatku dochodowym może być karany administracyjnie według art. 94 (powołanego w art. 116). Coprawda w myśl art. 95 rzeczonej ustawy (p. art. 162 § 2 O. P.) grzywna nie może być w razie niemożności ściągnięcia zamieniona na areszt (p. art. 15 przep. wprow. k. k. i pr. o wykr.), niemniej jednak grzywna ta należy do typu kar kryminalnych, a przeznaczeniem jej jest sprawić dolegliwość osobistą przez dotknięcie sfery majątkowej. Tej dolegliwości osobistej osoba prawna z natury rzeczy odczuć nie może. Brak też jakichkolwiek danych, by ustawa o podatku dochodowym lub inna ustawa podatkowa wprowadziła jakiś wyłom od tej zasady, że odpowiedzialną karnie może być jedynie osoba fizyczna, przeciwnie art. 163, 164 i n. O. P. (p. też art. 101 ustawy poz. 411/25) zasadę tę potwierdzają.

Pytaniem jak należy postąpić, gdy orzeczeniem karnem władzy skarbowej skazano osobę prawną, zajmowałem się już w glosie OPA 902/34. Doszedłem do wniosku, że wchodzi w grę t. zw. bezwzględna (absolutna) nieważność (nullitas absoluta), płynąca z mocy samego prawa, której skutkiem jest konieczność traktowania danego orzeczenia tak, jakby ono nie istniało i jakby nigdy wydane nie było, chociażby nawet nie było zaskarżone i stało się (pozornie) „prawomocne". Zagadnienia tego ponownie przedstawiać nie będę, nadmieniam tylko, iż w obecnie omawianym wypadku wchodzi w grę oczywiście tylko częściowo bezwzględna nieważność, mianowicie o ile nałożono grzywnę na osobę prawną.

Omawiane orzeczenie nie stoi na stanowisku bezwzględnej (częściowo) nieważności, skutkiem czego uchyla z mocą jakoby konstytutywną (nie deklaracyjną) orzeczenie w części, dotyczącej grzywny. W tem tkwi błąd; co do szczegółów wystarczy odesłać czytelnika do uchwały pełnej Izby Karnej SN z 15 listopada 1930 (Nr. 2/31 urz. Zbioru — uzasadnienie ad 3 str. 18 i 19), która to uchwała omawia właśnie istotę orzeczenia bezwzględnie nieważnego i sposób jego traktowania w życiu prawnem, w szczególności w toku instancyj.

Sądzę zatem, iż należało jedynie stwierdzić w wyroku NTA, że zaskarżone orzeczenie jest, w części dotyczącej nałożenia grzywny, nieważne z mocy samego prawa; uchylenia z mocą konstytutywną nie można pogodzić z faktem bezwzględnej nieważności.

Stanisław Śliwiński

1108.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zakład handlowy: Przechowywanie towaru u ekspedytora i dysponowanie nim w drodze korespondencji.

Przechowywanie towaru u ekspedytora i dysponowanie nim w drodze korespondencji nie wypełnia pojęcia zakładu handlowego.

Wyrok NTA z 1 maja 1935 l. rej. 5785/33 w sprawie firmy „Schüle-Hohenlohe A. G." w Kassel-Bettenhausen w Niemczech przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Spółce akc. „Schüle-Hohenlohe" w Kassel-Bettenhausen wymierzono podatek od obrotu za r. 1931 od przedsiębiorstwa hurtowej sprzedaży towarów ze składu, znajdującego się u firmy „Mundus" w Katowicach. Spółka wniosła odwołanie, w którem zaprzeczyła posiadanie na obszarze Rzeczypospolitej jakiegokolwiek zakładu handlowego, dokonywania tranzakcyj handlowych na tymże obszarze, natomiast przyznała się do posiadania towaru u firmy spedycyjnej „Mundus" w Katowicach. Rekurentka atoli nie uznała tego składu, służącego jedynie do przechowania towarów, przysłanych w przesyłkach wagonowych celem zaoszczędzenia na opłacie przewozowej, w Polsce za zakład handlowy i — jak wywodzi dalej w odwołaniu — nie utrzymywała pośrednika do zbierania zamówień i dysponowania towarem, natomiast utrzymywała urzędnika swego w Bytomiu, który tylko czasami przybywał na Śląsk polski w celu zebrania informacyj o stanie majątkowym i zdolności kredytowej odbiorców. Składu towarów u spedytora skarżąca nie uważa za pomieszczenie, uzasadniające obowiązek podatkowy, przyczem powołuje się na wyrok NTA z 1 czerwca 1929 l. rej. 659/27 (Zbiór wyroków Nr. 117 S) i wyrok SN Izby II z 28 listopada 1928 K. 2038/28.

Ministerstwo Skarbu, załatwiając to odwołanie odmownie, uznało za stwierdzone, że rekurentka utrzymywała w 1931 r. skład towarów w firmie „Mundus" w Katowicach i towary z tego składu sprzedawała.

NTA uznał postępowanie administracyjne przed władzą II instancji za wadliwe.

Chociaż niema sporu między władzą i stroną skarżącą, że skarżąca do firmy spedycyjnej w Katowicach nadsyłała z zagranicy towar w przesyłkach wagonowych oraz że te przesyłki były przechowywane na rachunek i do dyspozycji skarżącej, i chociaż takie składowanie towaru władza trafnie mogła uznać za oddzielne pomieszczenie w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.), bez względu na to, że w tej samej firmie spedycyjnej także inne firmy oddawały na skład i przechowanie swoje przesyłki i że ta firma spedycyjna wszystkie towary przechowywała łącznie, to jednak do pełnego pojęcia zakładu handlowego w myśl pow. przepisu ustawy potrzeba jeszcze, aby w tem właśnie pomieszczeniu był prowadzony handel towarowy lub też były dokonywane wogóle operacje handlowe, stanowiące według taryfy odrębne przedsiębiorstwo. Samo dysponowanie zaś złożonym u spedytora towarem nie wypełnia pojęcia operacyj „handlowych". Z reguły każda osoba, oddająca rzeczy na skład, jest uprawniona do dysponowania niemi, ale takie dyspozycje nie nadają odnośnym czynnościom cech czynności h a n d l o w y c h, a to nawet wówczas nie, gdy oddane na skład rzeczy są z natury swej przeznaczone do obrotu. Oczywiście zmieniłaby się sytuacja, gdyby składający złożonym u składownika towarem nie dysponował korespondencyjnie

z zewnątrz, lecz w tym celu utrzymywał na obszarze obowiązywania ustawy lub przesyłał na ten obszar swego pełnomocnika dysponenta. Wówczas bowiem dyspozycje, wydawane na miejscu, nabrałyby cech wydawania sprzedanego towaru przez pełnomocnika, zwłaszcza jeszcze w związku z ewentualnem — chociażby sporadycznem — zbieraniem zamówień i zasięganiem informacyj o stosunkach odbiorców. W myśl art. 22 ust. 2 ustawy mianowicie tylko pomieszczenia, używane do przechowywania towarów i do czynności związanych z tymże celem, zresztą w ustawie szczegółowo opisanych, nie podpadają pod pojęcie zakładu handlowego.

Akta sprawy atoli nie ujawniają żadnych konkretnych danych ani takich, któreby wskazywały, że skarżąca dokonywała operacyj handlowych wprost w składach spedytora, ani takich, któreby wskazywały, że skarżąca działała przez swego pełnomocnika n a o b s z a r z e Rzeczypospolitej, przyczem byłoby rzeczą obojętną, czy owe operacje odnoszą się do towaru oddanego na skład, czy też do nadsyłanego bezpośrednio do odbiorców....

1109.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Świadectwa przemysłowe: Orzeczenie o braku obowiązku wykupienia świadectwa — skutek; ocena, czy koksownia ma być uważana za urządzenie, należące do kopalni, czy też za oddzielne przedsiębiorstwo.

1. Orzeczenie władzy o braku obowiązku wykupienia dla danego zakładu świadectwa przemysłowego pozostaje w mocy, dopóki nie zostanie uchylone późniejszem orzeczeniem.

2. Okoliczność, czy koksownia stanowi urządzenie, należące do kopalni, czy też oddzielne przedsiębiorstwo, winna być oceniana w myśl art. 12 ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok NTA z 30 stycznia 1935 l. rej. 1889/33 w sprawie Rybnickiego Gwarectwa Węglowego w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego dla koksowni w Radlinie na lata 1928 — 1932.

...Stan akt nie pozostawia żadnej wątpliwości co do tego, że Śląski Urząd Wojewódzki (Wydział Skarbowy) decyzją z 22 czerwca 1927 orzekł zwolnienie skarżącego Gwarectwa od obowiązku wykupienia świadectwa

przemysłowego dla koksowni. Aczkolwiek bowiem koksownia w tej decyzji nie jest wyraźnie wymieniona, to z uwagi na treść protokółu, na który się decyzja powołuje, nie może być wątpliwe, że władza, orzekając pozytywnie obowiązek wykupienia świadectwa dla wyraźnie wymienionych w decyzji urządzeń i zakładów, tem samem uznała, że inne zakłady i urządzenia, w protokóle wymienione — między niemi koksownia — obowiązkowi temu nie podlegają. Powstaje kwestja, czy i jak długo decyzja ta była dla władzy wiążącą, co odpowiada zwolnieniu strony skarżącej od obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego dla koksowni. Skarga zwolnienie to opiera na wyroku Trybunału z 4 grudnia 1930 l. rej. 2627/28 (Zbiór Nr. 396 S), w którym ustalona została zasada prawna tej treści, że rozstrzygnięcie Ministra Skarbu, wydane na zasadzie ust. 2 art. 12 ustawy o podatku przemysłowym, obowiązuje do czasu wydania w tym samym trybie nowego rozstrzygnięcia. Decyzja taka winna być wydana przez Ministra Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu, jak głosi ust. 2 cyt. artykułu[1]). Nie mogłaby jednak skarżąca zasłaniać się nieświadomością, że decyzja, na której prawa swoje opiera, nie odpowiada tym warunkom, bo z treści decyzji wynika, że nie była wydana przez Ministra Skarbu, a pismo Urzędu Górniczego w Katowicach nie może zastąpić porozumienia z Ministrem Przemysłu i Handlu. Wskutek tego nie może skarżąca opierać zasadności swoich roszczeń wyłącznie na powyższym wyroku Trybunału, który dotyczył innego stanu faktycznego. Niemniej pogląd, wypowiedziany w powyższym wyroku, że decyzja raz wydana pozostaje w mocy dopóty, dopóki nie zostanie uchylona odmienną decyzją późniejszą, obowiązuje i w niniejszym wypadku, jako wypływający z ogólniejszej zasady porządku prawnego. Nie jest mianowicie sporne, że Śląski Urząd Wojewódzki wydał omawianą decyzję z 22 czerwca 1927, a zatem decyzja ta wiąże zarówno Urząd, jak i stronę. Wprawdzie z decyzji tej nie wynika, na jak długo ona obowiązuje, lecz treść jej i okoliczności, w jakich została wydana, wskazują dostatecznie jasno, że nie została wydana na jeden tylko rok, względnie na czas określony. O ileby takie ograniczenie w czasie wogóle było dopuszczalne, to ona nie wiązałaby władzy po upływie terminu. W tych warunkach władza była związana decyzją tak długo, dopóki contrario actu decyzji swej nie zmieniła. To związanie zamykało jej drogę do zastosowania zarówno przepisu art. 84 ustawy o podatku przemysłowym, jak i przepisu art. 98 tejże ustawy. Uchylający zwolnienie od obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego akt (decyzja z 30 lipca 1932) doręczony

[1]) Obecnie przez izbę skarbową w porozumieniu z wojewódzką władzą przemysłową, a jeżeli chodzi o zakłady podległe władzom górniczym — przez izbę skarbową w porozumieniu z wyższym urzędem górniczym (art. 34 p. 1 rozporządzenia Prezydenta z 28 grudnia 1934 poz. 976 Dz. Ust.).

czony został Gwarectwu 25 sierpnia 1932. Do tego więc terminu Gwarectwo może się skutecznie zasłaniać zwolnieniem od obowiązku podatkowego. Stosując analogję z art. 30 ustawy o podatku przemysłowym, należy uznać, że to zwolnienie sięga do r. 1932 włącznie. Ponieważ zaskarżonem orzeczeniem nałożono obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego za czas do r. 1932 włącznie, przeto przedstawia się ono jak niezgodne z ustawą.

Zaskarżone orzeczenie pozatem wychodzi z założenia, że art. 12 ustawy o podatku przemysłowym odnosi się jedynie do przedsiębiorstw taksatywnie tam wymienionych, że art. 13 tejże ustawy odnosi się do kopalń, jako przedsiębiorstw górniczych, że więc koksownia, jako dająca się zaklasyfikować pod rozdz. XIX taryfy, stanowi oddzielne przedsiębiorstwo. Skarga zaś zwalcza ten pogląd, powołując się na wyrok NTA z 7 listopada 1928 l. rej. 3196/26 w sprawie Katowickiej Spółki Akc. dla Górnictwa i Hutnictwa, w którym na zarzut skargi, że kopalnię i koksownię, przerabiającą węgiel z szybu tej kopalni, należy uznać za jedno przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku przemysłowym, Trybunał zgodnie z dawniejszą swoją judykaturą orzekł, iż ocena, czy jakieś przedsiębiorstwo należy uznać za jeden, czy więcej zakładów przemysłowych, musi się opierać na wyczerpującem i ścisłem ustaleniu stosunków faktycznych w każdym indywidualnym wypadku. Słusznie więc skarga podnosi, że Trybunał przesądził powyższym wyrokiem, iż kwestja, czy koksownia ma być uważana za oddzielne przedsiębiorstwo, czy też za urządzenie należące do kopalni, winna być oceniana w myśl art. 12 ustawy o podatku przemysłowym. Do zmiany tego poglądu Trybunał nie ma powodu.

Również nie jest trafne twierdzenie władzy pozwanej — wysunięte zresztą dopiero w odpowiedzi na skargę — że zaskarżonem orzeczeniem nie naruszono przepisu art. 12 ustawy z tego powodu, że w danym wypadku ma zastosowanie przepis art. 13 ust. 2 tejże ustawy. Niezależnie bowiem od tego, że twierdzenie faktyczne, na którem władza opiera zastosowanie art. 13 ust. 2, a mianowicie, że koksownia wytwarza benzol surowy i benzol motorowy, nie było zawarte w zaskarżonem orzeczeniu, okoliczność ta na charakter koksowni jako zakładu czy urządzenia górniczego nie mogłaby mieć wpływu odrębnego, ponieważ, już wytwarzanie koksu z węgla, co jest normalnie przedewszystkiem zadaniem koksowni, nie podpada pod pojęcie wydobywania ubocznych produktów kopalnych. Zarówno więc wytwarzanie koksu, jak i wytwarzanie benzolu, stanowią przeróbki, których związek z uzasadnionemi potrzebami głównej produkcji oceniony być winien w myśl art. 12 ustawy.

Z zasad powyższych zaskarżone orzeczenie należało uchylić jako niezgodne z ustawą.

1110.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Świadectwa przemysłowe: Zaskarżalność rozstrzygnięcia, czy istnieje jeden jednolity zespół gospodarczy.

Orzeczenie Ministra Skarbu, wydane na zasadzie art. 12 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., podlega zaskarżeniu do NTA. (Teza).

Wyrok NTA 3 kwietnia 1935 l. rej. 7667/32 w sprawie firmy: Mikaszewickie Zakłady Wyrobów Drzewnych „Olza" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie świadectwa przemysłowego na r. 1932.

Skarżąca Spółka wniosła do Ministerstwa Skarbu podanie z prośbą o wyjaśnienie Urzędowi Skarbowemu, że na r. 1932 przysługuje jej prawo wykupienia tylko jednego świadectwa przemysłowego na prowadzone przez nią przedsiębiorstwo tartaku i fryzowni, a to na tej zasadzie, że działy te stanowią jeden jednolity zespół gospodarczy w myśl art. 12 ustawy o podatku przemysłowym. W odpowiedzi na to podanie zawiadomił skarżącą Urząd Skarbowy z powołaniem się na reskrypt Ministerstwa Skarbu z 17 czerwca 1932, że na r. 1932 powinna wykupić oddzielne świadectwa na tartak i frazownię, gdyż ta ostatnia stanowi oddzielny zakład przemysłowy w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku przemysłowym.

Powyższy reskrypt Ministerstwa Skarbu zaskarżyła Spółka do NTA, zarzucając w skardze obrazę art. 12 ustawy o podatku przemysłowym oraz wadliwość postępowania.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o pozostawienie jej bez rozpoznania z powodu braku przedmiotowej legitymacji do wniesienia skargi.

NTA postanowił nie przychylić się do wniosku władzy pozwanej.

Władza ta uzasadnia swój wniosek tem, że zaskarżona decyzja wydana została poza właściwym tokiem instancyj, przewidzianym w ustawie o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., i że nie nakłada ona na skarżącą obowiązku podatkowego, który nałożony być może jedynie w toku prawidłowego postępowania, określonego w art. 51, 98, 112 i 114 powyższej ustawy.

Otóż stwierdzić należy przedewszystkiem, że ustawa o podatku przemysłowym podaje w art. 12 ust. 1 definicję oddzielnego zakładu przemysłowego, zaś w ust. 2 tegoż artykułu zawiera postanowienie, iż w wypadkach wątpliwych Minister Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu

i Handlu[1]) rozstrzyga, czy istnieje jeden jednolity zespół gospodarczy i czy kolejne stopnie obróbki, względnie przeróbki pozostają w związku, uzasadnionym potrzebami głównej produkcji. Z powyższego tekstu wynika, że Minister Skarbu rozstrzyga w powyższych sprawach jako instancja merytoryczna.

W rozpoznawanej sprawie Spółka skarżąca zwróciła się do Ministerstwa Skarbu z prośbą o wyjaśnienie Urzędowi Skarbowemu, że przysługuje jej prawo wykupienia jednego świadectwa przemysłowego na tartak i fryzownię, jako na zakłady jednego zespołu gospodarczego z art. 12 ustawy, zamierzała zatem tą drogą wywołać rozstrzygnięcie w trybie art. 12 ust. 2 ustawy.

Ministerstwo Skarbu miało dwie drogi do załatwienia podania Spółki: albo wydać rozstrzygnięcie ostateczne w porozumieniu z Ministerstwem Przemysłu i Handlu, albo uznając dany wypadek za niewątpliwy, odmówić wydania takiego rozstrzygnięcia.

Z akt administracyjnych wynika, że Ministerstwo Skarbu upoważniło Izbę Skarbową do wydania decyzji po myśli przedstawionego przez nią wniosku. Wnosić z tego należy, że decyzja ta wydana była w trybie art. 12 ustawy, skoro ani z treści odpowiedzi, udzielonej Spółce przez Urząd Skarbowy na polecenie Izby Skarbowej, ani z akt administracyjnych nie jest widoczne, by Ministerstwo Skarbu odmówiło wydania takiej decyzji. Strona skarżąca słusznie więc uważa zakomunikowaną jej przez Urząd Skarbowy odpowiedź z powołaniem się na reskrypt Ministerstwa Skarbu za rozstrzygnięcie, wydane przez kompetentną władzę w ramach art. 12 ust. 2 ustawy. Ponieważ zaś rozstrzygnięcie takie, wydane przez Ministerstwo Skarbu, jest rozstrzygnięciem ostatecznem w toku postępowania administracyjnego, przeto podlega ono zaskarżeniu do NTA.

Przechodząc tedy do rozpoznania skargi, uznał Trybunał za uzasadniony zarzut naruszenia form postępowania ze szkodą dla skarżącej. Art. 12 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym postanawia wyraźnie, że w kwestjach wątpliwych, dotyczących wypadków, wymienionych w tym ustępie, do których należy też wypadek rozpoznawany, wydaje orzeczenie Minister Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu. Skoro zaś w rozpoznawanej sprawie ani treść zawiadomienia, opartego na zaskarżonej decyzji Ministerstwa Skarbu, ani akta administracyjne nie wykazują wcale, by wydano ją w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu, to należało uznać, że postępowanie dotknięte jest istotną wadliwością ze szkodą dla skarżącej, i uchylić zaskarżoną decyzję po myśli art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

---

[1]) P. przypisek 1) na str. 366.

1111.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo wykonywania umowy o dokonanie dostaw, prowadzone obok przedsiębiorstwa handlu towarowego. Ocena samoistności przedsiębiorstwa wykonywania dostaw.

1. Nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa wykonywanie umowy o dokonanie dostawy towarów, stanowiących przedmiot handlu należącego do dostawcy przedsiębiorstwa handlu towarowego, choćby one nie pochodziły z tego przedsiębiorstwa.

2. Charakteru oddzielności nie odbiera przedsiębiorstwu wykonywania umowy o dokonanie dostaw okoliczność, że niektóre z dostarczanych towarów pochodzą z przedsiębiorstwa handlu towarowego, należącego do dostawcy[1]).

3. Kwestję samoistności przedsiębiorstwa wykonywania dostaw w rozumieniu art. 7 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. ocenia się w myśl postanowień art. 18 ustawy[2]).

Wyrok NTA z 11 września 1934 l. rej. 5766/31 w sprawie Seliga Schaechtera przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

Skarżący wykupił na r. 1929 świadectwo przemysłowe III kat. handl. na kram towarów mieszanych w Wiśniczu oraz świadectwo przemysłowe IV kat. handl. na dostawę artykułów spożywczych do Zakładu karnego w Wiśniczu. Zeznania o obrocie nie złożył. Komisja Szacunkowa ustaliła łączny obrót z obu przedsiębiorstw na 80.000 zł, z czego opodatkowała 70.000 zł stawką 1%, a 10.000 zł stawką 2%. Odwołania od tego wymiaru, do którego dołączony był wykaz artykułów dostarczonych do więzienia karnego, opiewający na sumę 41.596,42 zł, a sprostowany na żądanie władzy skarbowej przez zarząd więzienia na sumę 43.759,55 zł, Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 6 marca 1931 nie uwzględniła z tem uzasadnieniem, że wymiar podatku znajduje podstawę w postanowieniach art. 5, 74 — 77 ustawy o podatku przemysłowym, że stawka ½% nie może być zastosowana z uwagi na przepis art. 18 lit. c) ustawy, wreszcie że podane w wykazie dostawy do więzienia artykuły wchodzą w zakres sprzedaży w handlu towarów mieszanych....

...Nie jest sporne, że skarżący wykonywał umowę o dostawę dla

---

[1]) Por. OPA 341/33.

[2]) Aktualne również dla ustawy w brzmieniu, ogłoszonem pod poz. 716/34 Dz. Ust., z uwagi na postanowienia art. 7 lit. A p. 1 i lit. B p. 2.

zakładu w Wiśniczu. Spór istnieje co do tego, czy wykonywanie tej umowy uchodzi za oddzielne przedsiębiorstwo w myśl art. 18 ust. 1 ustawy. Otóż w myśl przepisu, zawartego pod lit. c) tegoż artykułu, nie uważa się za oddzielne przedsiębiorstwo wykonywania umów przez przedsiębiorstwa handlu towarowego — o dostawę towarów, stanowiących przedmiot ich własnego handlu, o ile cena świadectwa, nabytego na prowadzenie handlu towarowego, odpowiada cenie świadectwa, które należałoby wykupić na samoistną dostawę. Zaskarżone orzeczenie stoi na stanowisku, że przepis ten ma w danym wypadku zastosowanie, ponieważ artykuły, będące przedmiotem dostawy, wchodzą w zakres handlu skarżącego. Skarga natomiast twierdzi, że przepis ten wymaga, aby towary, będące przedmiotem dostawy, stanowiły przedmiot własnego handlu i aby z tego handlu były dostarczane. Ten pogląd skargi uznał Trybunał za nietrafny. Oddzielność bowiem przedsiębiorstwa w myśl art. 18 ustawy ocenia się przedewszystkiem pod kątem widzenia obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego (art. 10). W zasadzie każdy, kto wykonywa dostawę, obowiązany jest wykupić świadectwo (art. 18 ust. 1), a zwolniony jest od tego obowiązku m. i. właściciel przedsiębiorstwa handlowego, bo z uwagi na przepis art. 11 ustawy tak należy rozumieć użyte w art. 18 lit. c) wyrażenie „własnego handlu", który dostawia towary, będące przedmiotem tego przedsiębiorstwa, pod warunkiem atoli, że cena świadectwa, wykupionego na przedsiębiorstwo handlowe, odpowiada cenie świadectwa, jakie należałoby wykupić na dostawę. Czy więc towar dostarczony wyjdzie z przedsiębiorstwa handlowego, czy z poza niego, to dla oceny charakteru oddzielności przedsiębiorstwa dostawy jest obojętne, bo w jednym i drugim wypadku ratio legis, t. j. pokrycie dostawy wystarczającem świadectwem przemysłowem, wykupionem dla przedsiębiorstwa handlowego, jest ta sama. Z tego powodu należy raczej podzielić pogląd zaskarżonego orzeczenia, o ile ono mówi „o artykułach wchodzących w zakres handlu", z czegoby należało wnosić, że zdaniem władzy obojętne jest dla zastosowania art. 18 lit. c), czy przedmioty, będące przedmiotem dostawy, wychodzą z przedsiębiorstwa handlowego. Niemniej skarżąca zarzuca, że przedmiotem dostawy były artykuły, które nie były i nie mogły być dostarczone z kramu i których skarżący w kramie nie prowadził, — powołując się przytem na ten sam środek dowodowy, na którym oparła się władza pozwana, a mianowicie na wykaz dostarczonych do zakładu wiśnickiego towarów. Władza pozwana — dopiero zresztą w odpowiedzi na skargę — wywodzi, że wykaz wspomniany obejmuje towary, stanowiące „zwyczajnie" przedmiot handlu towarów mieszanych. Stanowisko to jednak nie znajduje oparcia w stanie akt, skoro wykaz ten obejmuje też i takie pozycje, jak np. żyto, słoma, karbol, które zwyczajnie nie są przedmiotem handlu towarów mieszanych. Dowód

więc, na którym obie strony się opierają, wskazuje, że niektóre z dostarczonych do zakładu towarów nie były przedmiotem handlu skarżącego. Tem samem więc wykonywanie umowy o dostawę tych artykułów musi być uznane za oddzielne przedsiębiorstwo w myśl ust. 1 art. 18 ustawy. Nie odbiera tego charakteru przedsiębiorstwu fakt, że według przyznania płatnika niektóre z towarów, będących przedmiotem dostawy, prowadził w swoim handlu. Ustawa bowiem nie przewiduje podziału przedsiębiorstwa dostawy na dwie czy więcej części. Skoro przedsiębiorstwo to jest oddzielne, to oddzielność tę zachowuje co do wszystkich towarów, będących jego przedmiotem.

O ile tedy zaskarżonem orzeczeniem nie uznano przedsiębiorstwa dostawy za samoistne w myśl art. 18 ustawy o podatku przemysłowym, to przedstawia się ono jako niezgodne z ustawą. Tem samem odpada potrzeba rozpatrywania dalszych zarzutów, dotyczących tego punktu skargi.

W wyroku z 20 czerwca 1930 l. rej. 350/28 (Zbiór Nr. 334 S), na który się powołuje władza pozwana w swej odpowiedzi na skargę, ustalił Trybunał zasadę prawną tej treści, że kwestję samoistności przedsiębiorstwa dostaw w rozumieniu art. 7 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym ocenia się w myśl art. 18 tejże ustawy. Na motywy tego wyroku powołuje się Trybunał w myśl § 57 swego regulaminu. Tem samem uznany być musi za nietrafny pogląd skargi, że art. 18 lit. c) nie ma znaczenia dla wymiaru podatku od obrotu. Wszelako jest ona o tyle uzasadniona, że wobec uznania wyżej charakteru przedsiębiorstwa dostaw jako oddzielnego, do obrotu tego przedsiębiorstwa ma zastosowanie ulgowa stawka podatkowa, określona w art. 7 lit. b) ustawy. To jednak nie przesądza jeszcze zasadności żądania skargi ani odnośnie do ustalenia obrotu przedsiębiorstwa dostaw na 60.000 zł, ani zastosowania ½% stawki do całego tego obrotu. Władza pozwana bowiem, wychodząc z mylnego zapatrywania prawnego co do kwestji wstępnej, a mianowicie charakteru przedsiębiorstwa dostaw, nie zajmowała się ani kwestją wysokości obrotu tego przedsiębiorstwa, ani kwestją, czy zachodzą wszystkie określone w art. 7 lit. b) warunki zastosowania ulgowej ½% stawki. Gdy ponadto akta nie zawierają danych, pozwalających na ocenę zasadności żądań skargi w tym względzie, Trybunał uznał, że stan sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA)....

1112.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Elektrownie — kategorja świadectwa przemysłowego.

Przez elektrownie, opłacające podatek przemysłowy w formie świadectwa przemysłowego III kategorji w myśl rozdz. XVI lit. C cz. II taryfy, rozumie się zakłady specjalnie przeznaczone dla wytwarzania prądu elektrycznego do celów oświetlania, dostarczania energji elektrycznej i t. d., posiadające specjalne urządzenie, skomplikowane maszyny, większą ilość odbiorców prądu i t. p. Natomiast urządzenia prymitywne, wytwarzające prąd elektryczny o niewielkiej mocy, prowadzone ubocznie przy tartakach, młynach i t. p., przeznaczone dla nieznacznej ilości konsumentów, nabywają zgodnie z § 125 rozp. wykon. (poz. 406/32 Dz. Ust.) świadectwa przemysłowe stosownie do ilości zatrudnionych robotników.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 22 listopada 1934 2 K. 1168/34.

...Zarzuty kasacji są słuszne. Sąd Okręgowy nie miał przedewszystkiem prawa rozprawić się z zeznaniami świadków odwodowych zapomocą apodyktycznego twierdzenia, że ci świadkowie „nic istotnego do sprawy nie wnieśli". Ocena zeznań świadków, chociaż zależy od uznania sądu, nie może być jednak dowolna. Sąd powinien był uzasadnić, dlaczego uważa, iż zeznania, stwierdzające, że elektrownia stanowi niepodzielną część młyna, że motor elektrowni służy jednocześnie i do pomiału, że urządzenie elektrowni, składające się jedynie z dynamomaszyny i motoru, jest bardzo prymitywne i t. d., nie wnoszą nic istotnego do sprawy. Według rozdz. XVI lit. C cz. II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, wszystkie elektrownie opłacają podatek przemysłowy w formie świadectwa przemysłowego III kategorji przemysłowej w cenie 2000 zł. Przez elektrownie ustawa rozumie zakłady specjalnie przeznaczone dla wytwarzania prądu elektrycznego do celów oświetlania, dostarczania energji elektrycznej i t. d., posiadające specjalne urządzenie, skomplikowane maszyny, większą ilość odbiorców prądu i t. p. Urządzenia zaś prymitywne, wytwarzające prąd elektryczny o niewielkiej mocy i w niewielkiej ilości, prowadzone ubocznie przy tartakach, młynach i t. d., przeznaczone dla nieznacznej ilości konsumentów, oczywiście nie mogą opłacać tak wysokiego podatku i przeto na mocy § 125 rozp. wykon. nabywają świadectwa przemysłowe stosownie do ilości zatrudnionych robotników. Te właśnie okoliczności, dające

podstawy do zaliczenia elektrowni oskarżonych do kategoryj, przewidzianych w § 125, stwierdzili świadkowie odwodowi i jeśli sąd nie dał wiary ich zeznaniom, to mógł sprawdzić stan elektrowni oskarżonych przez biegłych. Z akt sprawy nie wynika, ażeby świadek K., urzędnik skarbowy, miał fachowe wiadomości co do urządzeń elektrowni i mógł rozstrzygnąć kwestję, czy dana elektrownia była urządzona prymitywnie, czy fachowo. Stwierdzona przez K. okoliczność, że młyn był prowadzony przez „inną firmę", nie ma znaczenia dla sprawy, gdyż nie odbiera elektrowni oskarżonych cechy „ubocznie prowadzonej" przy młynie. Również ustalenie przez sąd, że elektrownia miała od 215 do 250 abonentów, wskazuje, że było to urządzenie obliczone na „nieznaczną ilość konsumentów". Wobec tego uznać należy, że sąd nie rozważył całokształtu sprawy i nie uzasadnił należycie swoich wniosków, a przeto wyrok, jako wydany niezgodnie z wymaganiami art. 360 i 379 k. p. k. w związku z rozdz. XVI lit. C II. załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, ulega uchyleniu.

Elektrownię uznaje ustawa o podatku przemysłowym za oddzielne przedsiębiorstwo, a więc produkcja energji elektrycznej uchodzi za odrębny rodzaj produkcji, który uzasadniałby w myśl art. 12 przyjęcie oddzielnego zakładu przemysłowego, a tem samem obowiązek wykupienia odrębnego świadectwa przemysłowego. Rodzaj produkcji elektrowni, jak każdy inny rodzaj produkcji, może być uzasadniony potrzebami produkcji głównej, na co życie gospodarcze dostarcza dość dowodów. Wskutek tego uznanie elektrowni za zakład oddzielny zależy od tego, czy wytwarzanie przez nią energji elektrycznej pozostaje w związku z produkcją główną, a okoliczność, iż elektrownia sprzedaje energję dla celów nie mających nic wspólnego z produkcją główną, nie czyni z niej sama przez się oddzielnego zakładu w rozumieniu ustawy. Mogłoby to prowadzić do obejścia ustawy tą drogą, że np. właściciel młyna kategorji VII założyłby elektrownię dla popędu i oświetlenia młyna, lecz równocześnie dostarczałby z niej — i to w przeważnej mierze — energji dla użytku obcych konsumentów, wykupując świadectwo przemysłowe zamiast za 2000 zł, za 60 czy nawet 20 zł. Zapobiega temu jednak przepis art. 24 ust. 1 ustawy, który głosi, że w przypadku, gdy w jednym zakładzie przemysłowym są wykonywane różne gałęzie fabrykacji, zakład taki powinien być zaopatrzony w świadectwo przemysłowe kategorji najwyższej pod względem rodzaju przemysłu.

Wydaje się więc, że ustawa nie zmusza właściciela każdej elektrowni do wykupywania osobnego świadectwa na elektrownię i na prowadzone przez niego przedsiębiorstwo. Natomiast ustawa nie przewiduje możliwości wykupienia dla elektrowni, uchodzącej w rozumieniu ustawy za oddzielny zakład, świadectwa przemysłowego innej kategorji, jak trzecia; z drugiej zaś strony trudno uzasadnić na podstawie ustawy obowiązek wykupienia świadectwa na elektrownię, nie będącą według ustawy oddzielnym zakładem, z wyjątkiem przypadku, przewidzianego w art. 24.

§ 125 rozp. wykon. poz. 406/32 Dz. Ust., na którym opiera się wyrok SN, nie nakazuje kategorycznie, że oznaczone w nim elektrownie mają prawo, względnie obo-

wiązek, wykupywania świadectw przemysłowych według ilości robotników, lecz zadowala się postanowieniem, że elektrownie „mogą być zaliczane" do kategorji świadectw przemysłowych według ilości robotników. Niewiadomo, czy rozporządzenie uzależnia ulgę od uznania władz skarbowych, czy też od kryterjów rzeczowych, przez siebie ustanowionych. Gdyby jednak rozporządzenie interpretować w ten sposób, że ulga uzależniona jest od uznania władzy skarbowej, to weszłoby się w kolizję z konstrukcją ustawy odnośnie do wykonania przez płatnika obowiązku podatkowego. Płatnik ma mianowicie obowiązek wykupienia świadectwa (art. 30), którego cenę, a więc i kategorję przedsiębiorstwa sam musi określić (art. 34) pod rygorem, że na wypadek nabycia świadectwa niewłaściwego narazi się na postępowanie karne (art. 98). Właściciel elektrowni nie ma prawnej możności uzyskania od władzy skarbowej przed wykupieniem świadectwa decyzji, zaliczającej jego zakład do kategorji według ilości robotników. Byłby on więc zmuszony zaliczyć swój zakład do III kategorji, w przeciwnym bowiem razie zawsze mógłby się narazić na dochodzenie karne i skazanie, gdyby władza nie miała obowiązku zaliczenia danego zakładu do kategorji według ilości robotników, ale tylko „mogła" to uczynić. Na wypadek zaś wykupienia świadectwa III kategorji, uprawnienie z § 125 rozp. wykon. nie miałoby dla płatnika żadnego praktycznego znaczenia, gdyż ustawa nie przewiduje obowiązku ani prawa władzy do zwrotu różnicy między ceną świadectwa, przez płatnika uiszczoną, a ceną, należną według ewentualnego późniejszego określenia władzy skarbowej. Niema atoli logicznej konieczności do tego rodzaju interpretacji. Skoro bowiem płatnik na podstawie ustawowego obowiązku sam przy wykupieniu świadectwa zalicza zakład do odnośnej kategorji i skoro rozporządzenie nie podkreśla wyraźnie, że możność zaliczenia elektrowni do kategorji według ilości robotników zależy wyłącznie od uznania władzy skarbowej, to nic nie przemawia za tem, aby płatnikowi odebrać tę możność, ileże w przeciwnym razie przepis rozporządzenia nie miałby dla płatnika prawie żadnego praktycznego znaczenia. W konkluzji więc przyjąć trzeba, że rozporządzenie uzależnia zaliczenie elektrowni do innej kategorji, niż trzecia, od kryterjów rzeczowych. Na tem stanowisku stoi też widocznie SN, skoro ustala, że omawiane w wyroku elektrownie opłacają podatek według ilości zatrudnionych robotników, bez żadnego zastrzeżenia.

Tego rodzaju interpretacja nie jest jednak możliwa pod rządem rozporządzenia wykonawczego poz. 770/34 Dz. Ust., którego § 101 zmienia przepis § 125 rozporządzenia dawnego o tyle, że możność zaliczenia elektrowni do kategorji przedsiębiorstw według ilości robotników uzależnia od zezwolenia izby skarbowej. Brzmienie tego przepisu nie daje możności interpretowania go w tym sensie, aby od płatnika zależała ocena, czy zachodzą przewidziane rozporządzeniem warunki zaliczenia elektrowni do innej kategorji, niż trzecia. Tu należy podkreślić, że i pod rządem ustawy poz. 716/34 Dz. Ust. płatnik sam musi określić kategorję przedsiębiorstwa (art. 74 § 1 O. P.), że za niewykupienie świadectwa właściwej, a więc trzeciej kategorji, naraża się na odpowiedzialność karną (art. 181 § 2 O. P.), podczas gdy rozporządzenie nie nakłada na izbę skarbową obowiązku ustalenia kategorji przedsiębiorstwa przed wykupieniem świadectwa, a art. 132 O. P. wyraźnie zakazuje zwrotu uiszczonych dobrowolnie kwot z tytułu świadectw przemysłowych.

Uwagi te nie uwzględniają przepisu ust. 2 art. 12 ustawy. Uczyniono to dlatego, że decyzja izby skarbowej z § 101 rozp. wykon. poz. 770/34 Dz. Ust. ma zupełnie inny charakter niż decyzja Ministra Skarbu z art. 12 ust. 2 ustawy. Sytuacja nie zmieniła się wskutek przeniesienia rozporządzeniem z 28 grudnia 1934 poz. 976 Dz. Ust. uprawnienia z art. 12 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym na izby skarbowe, ponieważ

decyzja izby skarbowej zapada tu po porozumieniu z wojewódzką władzą przemysłową, którego to porozumienia § 101 rozp. wykon. poz. 770/34 nie przewiduje.

Fr. Szafran

1113.

PODATEK OD LOKALI.

„Osoba, zajmująca lokal".

Jedynie ten, kto posiada tytuł prawny do zajmowania lokalu, może odpowiadać pojęciu osoby, zajmującej lokal, o której, jako obowiązanej do zapłaty podatku od lokali, jest mowa w art. 17 lit. e) ustawy z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. oraz w art. 1 ust. 2 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1935 l. rej. 10799/31 w sprawie Zofji Wischnowitzowej w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku od lokali.

Orzeczeniem z 5 sierpnia 1931 Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło próśb Zofji Wischnowitzowej o zwolnienie jej od obowiązku płacenia podatku od lokali, wymierzonego jej zmarłemu mężowi od mieszkania przy ul. Karmelickiej 56 w Krakowie, a mianowicie podatku zaległego za III i IV kwartał 1925 oraz za II, III i IV kwartał 1926 — opierając to swoje orzeczenie na art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. jako przewidującym solidarną odpowiedzialność płatniczki. Orzeczenie to zostało zaskarżone przez płatniczkę do NTA z powodu obrazy prawa i wadliwości postępowania. W następstwie — orzeczeniem z 24 września 1932, zakomunikowanem płatniczce przez Izbę Skarbową w Krakowie pismem z 14 października 1932, Ministerstwo Skarbu uchyliło poprzednio wymienione swoje orzeczenie i wydało nowe orzeczenie, również nie uwzględniające roszczenia płatniczki, przyczem jako podstawę prawną jej obowiązku zapłaty orzeczenie to powołało art. 17 lit. e) ustawy z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. oraz ust. 2 art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust., stwierdzając równocześnie, że płatniczka w okresie, z którego pochodzą sporne zaległości, zajmowała opodatkowany lokal.

Skarżąca w trybie art. 69 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) skargę swoją na orzeczenie z 5 sierpnia 1931 podtrzymała.

NTA rozważył, co następuje:

Skarga podnosi, że w okresach z lat 1925 i 1926, do których odnosi

się sporna zaległość podatkowa, najmobiorcą opodatkowanego lokalu był zmarły w r. 1928 mąż skarżącej, zaś ona sama objęła ten lokal dopiero po śmierci męża, wchodząc w ten sposób w charakter lokatorki głównej z dniem 19 marca 1928. Na tych też okolicznościach opiera skarga główny swój zarzut, że osobą odpowiedzialną za sporny podatek był jedynie zmarły mąż skarżącej, a to a) wobec braku zarówno w ustawie z 2 sierpnia 1926, jak i w poprzednio obowiązujących przepisach o podatku od lokali, podstaw do przyjęcia solidarnej odpowiedzialności żony za zobowiązania podatkowe męża i b) wobec tego, że i art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926 i art. 24 obowiązującej poprzednio ustawy z 17 grudnia 1921 poz. 6/22 Dz. Ust. uznają za podmiot podatku jedynie lokatora, t. j. osobę, wynajmującą dany lokal od właściciela realności i opłacającą czynsz najmu.

Wobec tego, że pozwana władza w nowem orzeczeniu z 24 września 1932 zeszła z poprzedniego stanowiska swojego co do solidarnej odpowiedzialności skarżącej za podatek, wymierzony jej mężowi — zarzut skargi ad a) należało pominąć, jako bezprzedmiotowy. Natomiast aktualnym pozostaje nadal zarzut ad b), z którym łączy się dalszy zarzut skargi co do nieprzeprowadzenia przez władzę żadnych dochodzeń w celu stwierdzenia, że osobą, wynajmującą opodatkowany lokal od właściciela i opłacającą czynsz najmu, był mąż skarżącej. W tym więc tylko zakresie skargę należało rozpatrzeć (zważywszy, że pozostały zarzut tej skargi co do zastosowania przez władzę częściowo niewłaściwej ustawy upadł — wobec oparcia nowego orzeczenia tej władzy również i na ustawie z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust., jako obowiązującej do 1 sierpnia 1926).

Jak wynika z przepisów, obowiązujących w spornych okresach czasu (III i IV kwartał 1925 i II, III, IV kwartał 1926), t. j. z jednej strony z lit. a) art. 17 ustawy z 29 kwietnia 1925, z drugiej zaś strony art. 2 ustawy z 2 sierpnia 1926, przedmiotem opodatkowania przy tym podatku jest lokal. Z tego już widać, że ciężar podatku jako związany z lokalem musi spadać na tę osobę, która jest podmiotem praw do danego lokalu. Jeżeli więc art. 17 lit. e) ustawy z 29 kwietnia 1925 i art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926 określają osobę podatnika jako „osoby fizyczne i prawne, zajmujące lokale" (podlegające opodatkowaniu), to należy przyjąć, że używają one tego szerokiego określenia nie dlatego, aby objąć niem wszystkie osoby, faktycznie z lokalu korzystające, lecz wszystkie kategorje osób, posiadających do lokalu prawo, a więc nietylko lokatorów z umów najmu, ale również osoby, zajmujące lokal na podstawie innych tytułów prawnych, np. właścicieli, użytkowników i t. d. Natomiast w myśl tego, co powiedziano wyżej, jedynie ten, kto posiada tytuł prawny do zajmowania lokalu, może odpowiadać pojęciu osoby zajmującej, o której, jako obowią-

zanej do zapłaty podatku od lokali, jest mowa w wyżej zacytowanych przepisach.

W tym stanie rzeczy dla rozstrzygnięcia o odpowiedzialności skarżącej za zaległość podatkową, niezależnie od konieczności wystawienia tytułu egzekucyjnego przeciwko niej samej, było nieodzowne stwierdzenie jej obowiązku podatkowego przez uprzednie wyjaśnienie, czy w spornych okresach czasu zajmowała ona przedmiotowy lokal na podstawie brzmiącego na nią tytułu prawnego. Gdy zaś pozwana władza, jak to słusznie zarzuca skarga, stwierdzenia tej okoliczności zaniechała, pomimo podniesienia przez skarżącą w tej kwestji sporu — to należało uznać zaskarżone orzeczenie za powzięte z naruszeniem istotnych form postępowania administracyjnego....

1114.

PODATEK OD LOKALI.

Zwolnienia: Budynek fabryczny.

Będące w ruchu urządzenia mechaniczne (maszyny, motory i t. d.), które znajdują się w budynku, nie przeznaczonym i nie używanym na mieszkanie, kwalifikują dany budynek jako budynek fabryczny w rozumieniu art. 3 p. 2 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 1 maja 1935 l. rej. 9587/32 w sprawie firmy „F. Rosanowski Młyn pod Orłem" w Grudziądzu przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku od lokali na r. 1932.

...Skarga, podnosząc, iż opodatkowane śpichlerze, zaopatrzone w urządzenia maszynowe i będące magazynami na zboże i wyroby młyńskie, służą do fabrykacji mąki i są ściśle związane z należącym do skarżącej młynem — zarzuca, że śpichrze te są budynkami fabrycznemi, wolnemi od spornego podatku na mocy art. 3 p. 2 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust.

NTA rozważył, co następuje:

Ze znajdującej się w aktach sprawy „relacji" z daty Grudziądz 1 czerwca 1932 wynika, że opodatkowane śpichlerze „są jedynie używane na magazynowanie zboża i w których są umieszczone maszyny do czyszczenia i przesiewania zboża". Z drugiej strony sama pozwana władza, stwierdzając w odpowiedzi na skargę, że znajdujące się w śpichrzach urzą-

dzenia maszynowe służą do utrzymania zboża w stanie zdatnym do użytku, przyznaje, że urządzenia te działają, a mianowicie, że są faktycznie użytkowane w ramach przeznaczenia samych lokali.

Otóż w tym stanie rzeczy — pomijając nawet kwestję łączności przedmiotowych śpichrzów z prowadzonym przez skarżącą młynem — należało uznać za nietrafne stanowisko pozwanej władzy, według którego śpichrze te nie stanowią budynków fabrycznych. Jak to bowiem NTA orzekł już i uzasadnił w wyroku z 20 listopada 1931 l. rej. 1919/30 w sprawie firmy „Śpichlerze Poznańskie" (Zbiór wyroków Nr. 502 S), na który to wyrok powołuje się w myśl § 57 swojego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.) — samo istnienie w budynku, nie służącym do celów mieszkalnych, pewnych urządzeń mechanicznych, które znajdują się w ruchu, wystarcza do zakwalifikowania tego budynku jako budynku fabrycznego w rozumieniu art. 3 p. 2 ustawy o podatku od lokali.

Skoro w ten sposób pozwana władza bezpodstawnie nie zastosowała do przedmiotowych śpichrzów zwolnienia podatkowego, przewidzianego w powyższym przepisie art. 3 p. 2, to NTA zaskarżone orzeczenie uchylił, jako niezgodne z ustawą.

1115.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odpowiedzialność za nadmierne ubytki magazynowe. Wyrównanie ubytków przy rocznym obrachunku.

1. Przedsiębiorca, domagając się zwolnienia od uiszczenia należności monopolowej za nadmierne ubytk', powinien wykazać bezpośrednią przyczynę powstania ubytków i udowodnić, a nietylko uprawdopodobnić, zajście zdarzenia, którego nie można było przewidzieć ani mu zapobiec.

2. Wyrównanie ubytków na zasadzie § 42 rozp. wykon. z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust. nie zależy od swobodnego uznania władzy. (Teza).

3. Ustalenie złej woli przedsiębiorcy, wykluczające wedle § 42 ust. 2 rozp. wykon. wyrównanie ubytków przy rocznym obrachunku, nie wymaga koniecznie poprzedniego prawomocnego orzeczenia administracyjnego albo prawomocnego wyroku sądowego.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1934 l. rej. 7364/32 w sprawie firmy „Akwawit" Rektyfikacja Spirytusu Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty monopolowej za nadmierny ubytek spirytusu.

Firmie „Akwawit" Rektyfikacja Spirytusu Sp. Akc. wymierzono, w szczególności na zasadzie art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o monopolu spirytusowym (poz. 289/27 Dz. Ust.), należność monopolową w wysokości 559.897 zł za nadmierny ubytek magazynowy w ilości 43.069 l 100% alkoholu. Orzeczeniem z 7 czerwca 1932 Izba Skarbowa w Poznaniu nie uwzględniła odwołania firmy od wspomnianego wymiaru opłaty monopolowej, jak również odwołania w sprawie wyrównania ubytków spirytusu.

Skarga, wniesiona do NTA, zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania.

...Strona skarżąca domagała się w postępowaniu administracyjnem zwolnienia jej na zasadzie art. 9 ust. 2 rozporządzenia o monopolu spirytusowym poz. 289/27 Dz. Ust. od odpowiedzialności za nadmierny ubytek spirytusu. Strona twierdziła, iż zachodzą w konkretnym wypadku warunki zwolnienia od odpowiedzialności, przewidzianego we wspomnianym przepisie, ponieważ ubytek powstał wskutek niezamknięcia wentyli, to zaś nastąpiło albo z powodu chwilowego zamroczenia umysłu funkcjonarjusza przedsiębiorstwa, coby podpadało pod pojęcie siły wyższej, albo z powodu dostania się do wentyli ciał obcych lub zaciśnięcia się wentyli w dławiku, co znów stanowiłoby zdarzenie, którego nie można było przewidzieć ani mu zapobiec; strona stała przytem na stanowisku, że żadne podejrzenie niedbalstwa co do użytych przez nią funkcjonarjuszów miejsca mieć nie może.

Zaskarżone orzeczenie przyjęło, że twierdzenie o chwilowem zamroczeniu umysłu u „zamykającego w tym dniu wentyle" robotnika P. jest przypuszczeniem, nieopartem na żadnych przesłankach, i jako takie nie może być poważnie brane w rachubę. W dalszej swej treści orzeczenie podniosło, iż strona poza teoretycznemi rozważaniami i przypuszczeniami nie daje żadnych konkretnych dowodów, że zaszedł tak znamienny fakt równoczesnego złego działania aż dwóch zaworów. Orzeczenie głosi dalej, że firma tak samo nie przedstawia żadnych dowodów, iż wysuwany przez nią powód, a mianowicie złe działanie wentyli, można naprawdę położyć na karb siły wyższej względnie okoliczności, których nie można było przewidzieć ani im zapobiec....

Oceniając legalność zaskarżonego orzeczenia w omawianej sprawie, Trybunał wyszedł przedewszystkiem z postanowień art. 9 rozporządzenia o monopolu spirytusowym. Według ust. 2 art. 9 władza skarbowa zwolni przedsiębiorcę od uiszczenia należności za nadmierne ubytki, jeżeli one powstały skutkiem siły wyższej lub skutkiem takich zdarzeń, których nie można było przewidzieć ani im zapobiec. Według zaś ust. 3 art. 9 przedsiębiorca winien udowodnić zajście warunków, zwalniających od zapłaty za zaniki. Z przytoczonych przepisów wynika, że przedsiębiorca, domaga-

jąc się zwolnienia od uiszczenia należności monopolowej za nadmierne ubytki, winien udowodnić zajście warunków, zwalniających od obowiązku zapłaty za zaniki, w ich całokształtcie, gdyż o kwalifikacji prawnej przyczyn ubytku decyduje ogół faktów, które przyczyniły się do powstania ubytku, względnie wywołały jego bezpośredni powód, jak np. w rozważanej sprawie niedomknięcie czy też uszkodzenie aparatu. Rzeczą tego przedsiębiorcy jest przedewszystkiem wykazanie bezpośredniej przyczyny powstania ubytków, a to dopiero daje mu możność udowodnienia (nie uprawdopodobnienia), że zachodzi takie zdarzenie, którego nie można było przewidzieć ani mu zapobiec. Od tego obowiązku nie zwalnia go oczywiście postanowienie § 41 rozporządzenia z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust., według którego we wszystkich wypadkach stwierdzenia przy rewizjach przedsiębiorstw nadmiernych ubytków należy, niezależnie od ściągania należności za nadmierne ubytki, określonej w art. 9 ust. 1, wdrażać dochodzenia celem wykrycia przyczyn powstania nadmiernych ubytków.

W rozpatrywanym wypadku firma nie wykazała, co było przyczyną niezamknięcia zaworów. Stąd też z natury rzeczy nie może dowodnie wykazać, iż zachodzą warunki zwolnienia od odpowiedzialności, przewidziane w art. 9. Nawet też i opinja znawcy inż. B., na którą się firma powołuje, nie zmienia istotnie sytuacji dowodowej strony: dopiero bowiem ujawnienie, jaka z przeszkód w zamknięciu zawora, o których w opinji mowa, występowała w danym wypadku (o ile wogóle taka przeszkoda była), dawałoby stronie możność dowodzenia, iż zaszło zdarzenie, którego nie można było przewidzieć ani mu zapobiec, a władzy możność krytycznej oceny twierdzeń strony z uwzględnieniem momentu utrzymywania przez przedsiębiorcę zbiorników w odpowiednim stanie, zachowania przez niego odpowiedniego dozoru i t. d.

... Strona wreszcie podnosiła tak w postępowaniu odwoławczem, jak i kasacyjnem, że rzeczywistą przyczynę wylania się spirytusu można było ustalić jedynie po opróżnieniu odnośnych zbiorników, co było jednak niemożliwe z powodu niemożności przelania spirytusu z braku odpowiednich naczyń. W związku z tem wysunęła strona skarżąca na rozprawie zarzut, że skoro opróżnienie zbiorników było możliwe jedynie przez wysłanie spirytusu do innych rektyfikacyj względnie składów, co znów zależało według przepisów wyłącznie od Dyrekcji Państwowego Monopolu Spirytusowego, która stosowne zlecenie na żądanie władzy skarbowej byłaby wydała, — pozwana władza dopuściła się wadliwości postępowania, nie wystąpiwszy z takiem żądaniem. Zarzutowi temu nie przyznał NTA trafności; skoro bowiem na stronie ciąży w myśl art. 9 ust. 3 obowiązek przeprowadzenia dowodu, to nie może się ona skutecznie żalić, iż pewnych

czynności, jej zdaniem niezbędnych dla przeprowadzenia przez nią dowodu, władza z własnej inicjatywy nie dokonała.

Jeśli tedy pozwana władza nie zwolniła w rozpatrywanym wypadku Firmy od odpowiedzialności za nadmierne ubytki, to NTA nie mógł się w tem dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy prawa materjalnego czy też formalnego.

Zkolei przyszedł NTA do zarzutów skargi, dotyczących odmówienia przez władzę wyrównania ubytków spirytusu niewykorzystanemi zanikami na podstawie § 42 rozp. wykon.

...O ile idzie o stanowisko pozwanej władzy, zajęte w powyższej sprawie w zaskarżonem orzeczeniu, to NTA nie przyznał trafności zapatrywaniu władzy, jakoby wspomniany § 42, skoro głosi, że ubytki „mogą" być zmniejszone, nie statuował żadnych praw dla strony, lecz czynił wyrównanie ubytków zależnem od swobodnej oceny władzy, czy też dawał władzy prawo uwzględnienia „całości towarzyszących okoliczności". Przedewszystkiem bowiem już z układu art. 9 rozporządzenia o monopolu spirytusowym wynika, że ustawodawca obarcza odpowiedzialnością za ubytki dopiero wówczas przedsiębiorcę gorzelni względnie rektyfikacji lub składu, gdy te ubytki przekraczają dozwolone normy zaników. Z treści tego artykułu nie da się zatem wyprowadzić zasada odpowiedzialności za zanikły spirytus w wypadku, gdy zanik ten obraca się w granicach dozwolonych norm, a w żadnym razie nie pozostawia ten artykuł kwestji obciążenia zanikłego spirytusu opłatami uznaniu władzy skarbowej. Gdy zaś chodzi o daninę skarbową, kwestja obowiązku podatkowego musi być najściślej interpretowana. Zestawienie zresztą ust. 2 z ust. 1 § 42 prowadzi do wniosku, że postanowienie z ust. 1 wiąże się z ust. 2, na co wskazuje stylizacja tych ustępów, a wobec tego słowo: „mogą" w ust. 1 nie może ulegać wykładni oderwanej w kierunku uznania swobodnej oceny władzy. Zapatrywanie zaś władzy pozwanej, jakoby omawiany przepis miał na celu danie władzy prawa uwzględnienia „całości towarzyszących okoliczności", nie może być uznane za trafne, skoro stwarza zupełnie dowolną konstrukcję uprawnienia władzy. Omawiany § 42 daje tedy stronie prawo domagania się wyrównania, które atoli może nastąpić tylko wówczas, gdy wdrażane w ciągu roku dochodzenia (§ 41) w żadnym wypadku nie ustaliły złej woli przedsiębiorcy.

Nietrafne jest atoli — jak wynika z zestawienia ust. 2 § 42 z ust. 2 § 41 — zapatrywanie strony w skardze, jakoby ustalenie złej woli przedsiębiorcy, o którem mowa w § 42 ust. 2, mogło nastąpić jedynie i wyłącznie przez poprzednie prawomocne orzeczenie administracyjne lub prawomocny wyrok sądowy. Sama też strona skarżąca rozumiała omawiany prze-

pis w postępowaniu administracyjnem (w odwołaniu) odmiennie niż w skardze.

Gdy tedy pozwana władza, rozstrzygając odwołanie z 23 kwietnia 1932 w sprawie wyrównania ubytków, w motywach zajmuje się wprawdzie kwestją złej woli względnie niedbalstwa, atoli wychodząc z założenia, opartego na omówionej wyżej błędnej wykładni postanowień § 42 rozp. wykon., nie traktowała tych okoliczności w ramach § 42 ust. 2 rozp., jako dla rozstrzygnięcia istotnych, a w szczególności nie ustaliła w sposób wystarczający faktów, mających świadczyć o złej woli przedsiębiorcy, należało uznać jej postępowania w tym kierunku za wadliwe.

Ze względu na tę wadliwość Trybunał na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA zaskarżone orzeczenie w części jego, dotyczącej sprawy wyrównania ubytków, uchylił, pomijając, jako nieaktualne, dalsze zarzuty skargi.

Powyższy wyrok jest w konkluzji swojej niewątpliwie trafny. Motywy wyroku budzą jednak następujące wątpliwości oraz nastręczają następujące uwagi:

1. Skarżąca firma podniosła już w postępowaniu odwoławczem, że przyczynę ogromnego ubytku przeszło 43.000 l spirytusu, którą było, wedle zdania skarżącej, wedle wszelkiego prawdopodobieństwa wadliwe działanie zaworów, można ustalić tylko przez opróżnienie odnośnych zbiorników, i wskazała na to, że takie opróżnienie możliwe jest tylko wskutek zarządzenia Dyrekcji Państwowego Monopolu Spirytusowego na żądanie władzy skarbowej. W związku z tem zachodzi pytanie, jak daleko sięga ciężar dowodu przedsiębiorcy. Wypadek miał miejsce pod rządem rozporządzenia z 26 marca 1927 poz. 289 Dz. Ust. Wedle art. 9 tego rozporządzenia przedsiębiorca „winien udowodnić zajście warunków, zwalniających od zapłaty“ za ubytki. Przedsiębiorca z natury rzeczy nie ma możności bezpośredniego przeprowadzenia dowodu, bo jest to atrybucją władzy. Obowiązek przedsiębiorcy należy przeto pojmować jako obowiązek skonkretyzowania przyczyny i wskazania środków dowodowych. Inaczej musielibyśmy przyjąć, że przedsiębiorca mógłby sam autorytatywnie sprawdzać dowody (słuchać świadków, przeprowadzić oględziny i t. p.), do czego oczywiście brak wszelkich podstaw prawnych. Obecnie obowiązujące prawo o monopolu spirytusowym (art. 22 rozporządzenia z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust.) zredagowane w tym względzie poprawniej, bo żąda od przedsiębiorcy tylko „dostarczenia względnie wskazania dowodów, uzasadniających zwolnienie od odpowiedzialności“. Nieinaczej należy też interpretować wyraz „udowodnić“, użyty w dawnem rozporządzeniu. Skoro więc skarżąca firma wskazała na konieczność opróżnienia zbiorników dla ustalenia twierdzonej przyczyny, wydaje się, iż obowiązkiem władzy skarbowej było przeprowadzenie wskazanego dowodu przez opróżnienie zbiorników i oględziny tychże po opróżnieniu.

2. Przedsiębiorca powinien skonkretyzować przyczynę zdarzenia. Czy może to uczynić przez wskazanie hipotetycznych przyczyn? Na to pytanie należy w pewnych warunkach odpowiedzieć twierdząco. Gdy mianowicie przedsiębiorca nie ma możności sprawdzenia dowodów, a przyczynę ustalić można dopiero wskutek sprawdzenia dowodów, to wówczas niesłusznem byłoby domagać się od przedsiębiorcy, by zgóry niejako zgadywał wynik niesprawdzonych jeszcze dowodów. Oznaczałoby to bowiem niesprawiedliwe ograniczenie obrony. — W wypadku, stanowiącym przedmiot wyroku, zacho-

dzą — m. zd. — warunki, usprawiedliwiające wskazanie przyczyn hipotetycznych, ponieważ dopiero opróżnienie zbiorników, które wymaga nieraz kilku tygodni bieżących ekspedycyj spirytusu, oraz oględziny zbiorników mogły doprowadzić do ustalenia rzeczywistej przyczyny ubytków.

3. Trafnie interpretuje wyrok w praktyce bardzo ważny przepis § 42 rozporządzenia z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust.

Przepis ten nie uzależnia wyrównania ubytków od swobodnego uznania władzy, lecz stwarza dla przedsiębiorcy prawo żądania wyrównania ubytków w granicach dozwolonych zaników, określonych w stosunku rocznym. Do przekonywających argumentów, przytoczonych w wyroku, możnaby jeszcze dodać następujące argumenty: Zaniki magazynowe (o te głównie chodzi) oblicza się coprawda od dziennych zapasów (pozostałości), system ten ma jednak na celu tylko uwzględnienie czasu składowania poszczególnych ilości, bynajmniej jednak nie ustala niejako dziennych norm dla zaników magazynowych. Już z pojęcia normy dla trwającego stosunku wynika, że musi ona być rozumiana na pewien normatywny okres czasu. Tym normatywnym okresem czasu jest dla zaników magazynowych okres roczny. Ustawodawca wyraził to w ten sposób, że mówi o ostatecznem ustaleniu ubytków za cały rok. Naturalne straty przy magazynowaniu dają się technicznie unormować tylko w stosunku rocznym, zważywszy, że ubytki magazynowe zależą od pory roku. Latem ubytki są znacznie wyższe aniżeli zimą. W jaki inny sposób możnaby przeto unormować zanik magazynowy, jak nie na okresy roczne? Powyższa myśl znalazła również wyraz w motywach wyroku, które kładą nacisk na „granice dozwolonych norm“. Zasada, że dla zaników magazynowych tylko cały okres roczny może być okresem normatywnym, nie była nigdy kwestjonowana, a wyrażona została dobitnie już w § 49 pierwszego rozp. wykon. z 10 marca 1925 poz. 218 Dz. Ust., który wyraźnie głosi, „że zanik obliczony być winien w stosunku rocznym“.

Obecnie obowiązują te same zasady co do rocznego wyrównania ubytków magazynowych w myśl § 23 rozp. wykon. z 10 września 1932 poz. 746 Dz. Ust. z tą tylko różnicą, że wyrównanie nie może nastąpić w razie ustalenia „winy“ przedsiębiorcy, a nie jego „złej woli“.

4. Z zapatrywaniem wyroku, że dla odmowy wyrównania niekoniecznie potrzeba uprzedniego prawomocnego ustalenia „złej woli“ (obecnie „winy“) przedsiębiorcy, można się zgodzić. Należy jednak dodać, że w razie, gdy władza uzasadnia odmowę wyrównania ubytków złą wolą lub winą, to ustalenie tej złej woli lub winy musimy uznać za część składową orzeczenia w przedmiocie odmowy wyrównania ubytków. Strony nie można bowiem pozbawiać możności obalenia ustaleń co do jej złej woli lub winy, bo to sprzeciwiałoby się zasadom prawidłowego postępowania.

Jan Podkomorski

1116.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odpowiedzialność za nadmierne ubytki magazynowe.

Kradzież spirytusu może być uważana za zdarzenie, któremu nie można

było zapobiec, w rozumieniu art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym poz. 289 Dz. Ust., jeśli ją popełniono mimo zastosowania przez przedsiębiorcę normalnych środków zabezpieczenia.

Wyrok NTA z 13 listopada 1934 l. rej. 144/32 w sprawie Gorzelni w Sucharach Spółdzielni z nieogr. odp. przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty monopolowej za nadmierny ubytek spirytusu.

... Spór toczy się w płaszczyźnie ust. 2 art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym poz. 289 Dz. Ust., według którego na władzy skarbowej II instancji ciąży obowiązek zwolnienia przedsiębiorcy od obowiązku uiszczenia wymierzonej za ubytek spirytusu należytości, jeżeli ubytek powstał skutkiem siły wyższej lub skutkiem takich zdarzeń, których nie można było przewidzieć ani im zapobiec, w szczególności, gdy ubytek spowodowały takie zdarzenia w czasie przewozu koleją lub statkiem. Nie jest sporne między stronami, że przepis ten ma zastosowanie także wówczas, gdy zdarzenie, któremu nie można było zapobiec, miało miejsce w gorzelni, oraz że za takie zdarzenie może być zasadniczo uznana kradzież. Władza pozwana wychodzi jednak z założenia, że w konkretnym przypadku kradzież spowodowana została niedostatecznem zabezpieczeniem okna magazynu. Skarga zaś zwalcza ten pogląd twierdzeniem, że okno magazynu było okratowane i oszklone i że w innych gorzelniach niema innego zabezpieczenia. Z takiego ujęcia skargi wynika, że, według zdania skarżącej, możność zapobieżenia zdarzeniom, o której mówi ust. 2 art. 9, należy oceniać według warunków zachodzących u danego przedsiębiorcy. Ten pogląd uznał Trybunał za słuszny. Każdy bowiem gospodarz zabezpiecza swoje dobro środkami, pozostającemi we właściwej proporcji do wartości tego dobra i warunków prowadzonego przedsiębiorstwa. Niepodobna mianowicie ze stanowiska racjonalnej gospodarki żądać, aby przedsiębiorca gorzelniczy zabezpieczył swój towar środkami, jakie się stosuje np. do zabezpieczenia kosztowności w banku. Wówczas bowiem koszt zabezpieczenia uczyniłby produkcję niemożliwą. Jeśli mimo zastosowania normalnych środków zabezpieczenia kradzież zostanie popełniona, to wówczas nie można przedsiębiorcy czynić zarzutu, że dopuścił się niedbalstwa w zapobieżeniu kradzieży. Skarżąca broniła się w odwołaniu, iż kradzież popełniona została w ten sposób, że wyjęto szybę w oknie magazynu, że w sposób niezbadany otwarto kranik zbiornika i że zapomocą rurki odprowadzono spirytus ze zbiornika, poczem kranik zamknięto i zpowrotem wstawiono szybę. Sposób, w jaki kradzież popełniono, nazywa skarżąca rafinowanym, natomiast władza pozwana twierdzi, że okno magazynu było niedostatecznie zabezpieczone, ale nie wyjaśnia,

w czem upatruje brak tego zabezpieczenia. Również akta nie wyjaśniają, jak okno było zabezpieczone, bowiem w relacji inspektora skarbowego z 28 maja 1931 powiedziano jedynie, że „kierownik gorzelni winien był więcej zwracać uwagi na urządzenie okna". Wobec tego Trybunał uznał, że stan sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA) i uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

Powyższy wyrok zapadł pod rządem rozporządzenia z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym, w drugim okresie ewolucyjnym prawa o ubytkach.

Pojęcie „zdarzenia, którego nie można przewidzieć ani mu zapobiec", jest zazwyczaj jądrem sporów o ubytki, powstałe w czasie od 6 kwietnia 1927 do 31 sierpnia 1932. Należy je przeto rozwinąć. Przy analizie tego pojęcia nasuwają się następujące pytania:

1. Czy niemożność przewidzenia i niemożność zapobieżenia zachodzić musi kumulatywnie czy alternatywnie? Odpowiedź wydaje się prosta. Czego nie można przewidzieć, temu nie można zapobiec. Możność zapobieżenia zależy więc od uprzedniego przewidzenia. Z tego płynie wniosek, że zdarzeniem, zwalniającem od odpowiedzialności za ubytki, jest takie zdarzenie, którego albo nie można przewidzieć, albo które można coprawda przewidzieć, lecz któremu nie można zapobiec. Wyrazy, użyte w ustawie „zdarzenie, którego nie można przewidzieć a n i mu zapobiec", należy więc rozumieć jako zdarzenie, którego nie można przewidzieć a l b o mu zapobiec.

2. Niemożność przewidzenia wypadku wyklucza więc sama przez się odpowiedzialność za ubytki. Czy niemożność taka musi być absolutna, czy też może być relatywna? Wystarcza chyba relatywna w tem rozumieniu, że przedsiębiorca ma obowiązek przewidzenia zjawisk zwykłych w życiu potocznem, a więc jakby normalnych. Wymagać musimy przytem od przedsiębiorcy przeciętnie spotykanego doświadczenia. Inaczej NTA w wyroku l. rej. 4752/29 (OPA 53/32).

3. Podobną zasadę relatywności wyraża NTA w powyżej ogłoszonym wyroku co do rodzaju i sposobu zapobieżenia wypadkom, wywołującym ubytki. Zasadę, wyrażoną w wyroku, można rozwinąć w ten sposób, że jako środki wystarczające, któremi powinien przedsiębiorca zapobiegać wypadkom, należy uznać środki, pozostające we właściwej proporcji do wartości strzeżonego dobra i warunków prowadzonego przedsiębiorstwa.

Jan Podkomorski

1117.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Opłaty patentowe: „Bufet".

Użyte w p. B 3. załącznika do art. 83 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym poz. 289 Dz. Ust. wyrażenie „bufet" oznacza bufet w znaczeniu przedsiębiorstwa handlowego,

a nie w znaczeniu urządzenia, znajdującego się w takiem przedsiębiorstwie. (Teza).

Wyrok NTA z 28 listopada 1934 l. rej. 3884/32 w sprawie Wiktora Budzisza w Godulli przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie zwrotu opłaty monopolowej.

1118.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Dodatkowe opłaty patentowe — przedawnienie.

Prawo do poboru dodatkowych opłat patentowych, przewidzianych w art. 78 ust. 2 ustawy z 31 lipca 1924 o monopolu spirytusowym poz. 756 Dz. Ust., przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca tego roku, w którym prawo to powstało.

Wyrok NTA z 19 września 1934 l. rej. 4582/31 i 4056/32 w sprawie firmy „Ganz i Infeld" Fabryka likierów, rumu i koniaku w Krakowie przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie dodatkowej akcyzowej opłaty patentowej od spirytusu.

1119.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odszkodowanie za utratę pracy w przemyśle spirytusowym wskutek wprowadzenia monopolu.

Jednomiesięczny termin do składania podań o zaofiarowanie pracy względnie o przyznanie odszkodowania, przewidziany w § 9 rozporządzenia z 31 października 1925 poz. 841 Dz. Ust., obowiązuje nadal po wejściu w życie rozporządzenia o monopolu spirytusowym poz. 289/27 Dz. Ust. jako termin prekluzyjny. (Teza).

Wyrok NTA z 1 maja 1933 l. rej. 6287/31 w sprawie Chaima Goldbergera w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie odszkodowania.

1120.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Zakaz mieszania poszczególnych gatunków napojów alkoholowych celem sprzedaży.

1. Z zestawienia p. c) i d) art. 61 rozporządzenia z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust. wynika, że zmieszanie różnych gatunków wódek, a tem samem i dodanie soku do wódki monopolowej, może być dokonane w naczyniu, zawierającem ilość, nadającą się do natychmiastowego spożycia (np. kieliszku), a nie w naczyniu, czy to oryginalnem monopolowem, czy innem, którego zawartość nie nadaje się do „natychmiastowego" spożycia.

2. Dolanie soku do ¼ litrowej flaszki wódki monopolowej, choćby na żądanie konsumenta, stanowi niedozwoloną zmianę smaku i wyglądu wyrobu monopolowego, a sprzedaż tak zmienionego wyrobu podpada pod sankcję art. 94 u. k. s.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 31 października 1933 3K. 856/33.

1121.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Konfidenci, zatrudnieni w przedsiębiorstwie przemysłowem lub handlowem — obowiązek ubezpieczenia.

Zatrudnieni w przedsiębiorstwie przemysłowem lub handlowem konfidenci względnie wywiadowcy, których czynność polega wyłącznie na śledzeniu dostaw firm konkurencyjnych, nie są pracownikami umysłowymi w rozumieniu art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 22 lutego 1935 l. rej. 9499/32 w sprawie Eisiga Vogelfängera we Lwowie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie ubezpieczenia w Z. U. P. U.

...Uznano Eisiga Vogelfängera, zatrudnionego w charakterze konfidenta we Lwowskiem Towarzystwie Akcyjnem Browarów, za niepodlegającego obowiązkowi ubezpieczenia na podstawie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust....

Art. 3 pow. wyżej rozporządzenia w p. 1—11 wskazuje taksatywnie te rodzaje zatrudnień, które uzasadniają uznanie wykonywujących je osób za pracowników umysłowych, podlegających obowiązkowi ubezpieczenia na zasadzie art. 2 tegoż rozporządzenia, i tylko w obrębie p. 1 i 2 przytacza przykładowo czynności, wchodzące w zakres wymienionych tam zajęć umysłowych. Z treści więc przytoczonego przepisu wynika, że nie każda praca, wymagająca wogóle wysiłku umysłowego, a w szczególności sprytu i przedsiębiorczości, uzasadnia uznanie wykonywującej ją osoby za pracownika umysłowego w rozumieniu cyt. rozporządzenia, lecz tylko taka, która należy do jednej z kategoryj, wyliczonych w powołanym przepisie. Wykonywanego przez skarżącego zajęcia t. zw. konfidenta czyli wywiadowcy, którego czynność w danym wypadku, jak wykazują akta i co jest poza sporem, polegała na śledzeniu dostaw piwa firm konkurencyjnych i komunikowaniu spostrzeżeń swemu pracodawcy, art. 3 cyt. rozporządzenia specjalnie nie wymienia, a z charakteru opisanego zajęcia jest oczywiste, że nie może ono być zaliczone do żadnej z czynności umysłowych, wymienionych w p. 2 — 5 i 7 — 11 tego artykułu. Skarżący również nie twierdzi, żeby spełniane przez niego funkcje konfidenta czyli wywiadowcy należały do którejkolwiek z czynności, wymienionych w p. 6 cyt. artykułu, a przeprowadzone przez władzę dochodzenia także nie ustaliły, żeby powierzone skarżącemu śledzenie przedsiębiorstw konkurencyjnych było w danym wypadku połączone z jakiemikolwiek czynnościami biurowemi, kancelaryjnemi, rachunkowemi, rysunkowemi lub kalkulacyjnemi. Natomiast skarżący podnosi w skardze, że funkcje konfidenta względnie wywiadowcy należą do kategorji czynności administracyjnych i nadzorczych, o których mowa w p. 1 art. 3 pow. rozporządzenia. Zarzut ten wszakże nie jest uzasadniony. Przeprowadzone bowiem na skutek odwołania skarżącego dochodzenia nie ustaliły wcale, żeby skarżący spełniał czynności administracyjne i nadzorcze w rozumieniu p. 1 art. 3, gdyż powołani w odwołaniu świadkowie na fakt, że skarżący był przełożonym i kierownikiem grupy pracowników, których zadaniem było śledzenie ruchu piwa firm konkurencyjnych, faktu tego nie potwierdzili. Zapatrywanie zaś skarżącego, że wykonywane przez niego funkcje wywiadowcze powinny być uznane za czynności administracyjne i nadzorcze z tego powodu, że należą one do działu administracyjnego przedsiębiorstwa, w którym pracował skarżący, i że polegały na nadzorowaniu czynności konkurentów i klienteli tychże, jest nietrafne. Albowiem przez czynności administracyjne i nadzorcze w rozumieniu pow. przepisu, jak to wynika z podanego w nim przykładowego wyliczenia tych czynności, należy pojmować, poza czynnościami, które tu nie wchodzą pod uwagę, czynności zarządców i kierowników bądź samych przedsiębiorstw i zakładów, bądź poszczególnych działów tychże, polegające na technicznem kie-

rowaniu pracą i ponoszeniu odpowiedzialności za całość tej pracy, a zatem złączone z tem kierownictwem czynności nadzorcze obejmują wyłącznie kontrolowanie pracy osób, zatrudnionych w tem samem przedsiębiorstwie względnie zakładzie lub jego oddziałach. Śledzenie zaś działalności innych przedsiębiorstw konkurencyjnych, chociażby nawet wchodziło w zakres zadań administracji pewnego przedsiębiorstwa, nie może być w żadnym wypadku uważane za czynność nadzorczą w rozumieniu p. 1 art. 3, wobec czego wykonywanie wymienionej funkcji przez skarżącego nie może uzasadnić uznania go za pracownika umysłowego na podstawie tego przepisu.

Gdy więc wobec powyższych okoliczności władza pozwana odmówiła skarżącemu uznania go za pracownika umysłowego w rozumieniu art. 3 rozporządzenia, NTA nie mógł dopatrzeć się w tem zarzucanej przez skarżącego niezgodności z ustawą i skargę oddalił, jako nieuzasadnioną.

1122.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Skutki zwrócenia się właściciela przymusowo wykupionej nieruchomości na drogę cywilno-sądową o odszkodowanie.

Z chwilą zwrócenia się właściciela przymusowo wykupionego majątku lub też wierzyciela jego na drogę cywilno-sądową na zasadzie p. 3 art. 29 ustawy o wykonaniu reformy rolnej poz. 1/26 Dz. Ust., orzeczenie Okręgowej Komisji Ziemskiej, wydane na zasadzie p. 2 tegoż artykułu, traci charakter orzeczenia władzy, a władze ziemskie stają się przedstawicielami Skarbu Państwa, jako strony w procesie cywilnym. (Teza).

Wyrok NTA z 6 lutego 1935 l. rej. 1547/32 w sprawie Emila Franckensteina przeciw Ministerstwu Reform Roln. w przedmiocie wypłaty wynagrodzenia za wykupiony majątek.

Pismem z 11 stycznia 1932 Ministerstwo Reform Roln. w odpowiedzi na podanie Franckensteina z 30 grudnia 1931 o wypłacenie II raty (reszty) wynagrodzenia za przymusowo wykupione 300 ha gruntów z maj. Księży Dwór, której to wypłaty odmówił Okręgowy Urząd Ziemski w Grudziądzu z tego powodu, że orzeczenie Okręgowej Komisji Ziemskiej o ustaleniu wynagrodzenia powyższego zostało zaskarżone w drodze cywilno-sądowej, wyjaśniło, że orzeczenie o ustaleniu wynagrodzenia za przymusowo wykupioną na własność Państwa nieruchomość ziemską, zaskarżone

w drodze cywilno-sądowej, nie może być uważane w myśl art. 31 ustawy o wykonaniu reformy rolnej (poz. 1/26 Dz. Ust.) za uprawomocnione, wobec czego do czasu ostatecznego zakończenia sprawy, wynikłej z powództwa sądowego, wypłata II raty (reszty) wynagrodzenia za przymusowo wykupione grunty z nieruchomości Księży Dwór w powiecie działdowskim nie będzie mogła nastąpić. Zarazem Ministerstwo zaznaczyło, że możliwe jest wydanie zarządzenia wypłaty II raty wynagrodzenia za tę nieruchomość, o ile zostanie cofnięte wytoczone powództwo i wysokość wynagrodzenia, ustalona przez Okręgową Komisję Ziemską, będzie przyjęta bez zastrzeżeń.

Na to „orzeczenie" Franckenstein wniósł skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

W myśl cz. 2 art. 29 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, Okręgowa Komisja Ziemska ustala w orzeczeniu wynagrodzenie za wykupione i objęte w posiadanie nieruchomości ziemskie lub ich części; w myśl zaś cz. 3 tegoż artykułu, orzeczenia Okręgowej Komisji Ziemskiej, wydane w myśl cz. 2, są ostateczne, co znaczy, że stronie od orzeczeń takich nie służy prawo odwołania w toku instancyj administracyjnych. Jeżeli zaś chodzi o ustalenie wysokości wynagrodzenia, to stronie nie służy i środek kasacyjny przeciw tym orzeczeniom, przysługujący normalnie przeciw orzeczeniom ostatecznym, gdyż w drugiem zdaniu cz. 3 art. 29 ustawy powiedziano, że jeżeli właściciel uważa, że z tytułu wynagrodzenia zostało przyznane odszkodowanie poniżej norm, jakie należało zastosować... (art. 5 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 7 marca 1928 poz. 253 Dz. Ust.), to służyć mu będzie w ciągu 30 dni po otrzymaniu odpisu orzeczenia, ustalającego wynagrodzenie, prawo zwrócenia się na drogę cywilno-sądową. Te same uprawnienia przysługują właścicielowi z mocy art. 1 wzmiankowanego rozporządzenia z 7 marca 1928 poz. 253 Dz. Ust. Wynika z powyższego, że orzeczenie Okręgowej Komisji Ziemskiej co do wysokości wynagrodzenia, w razie wniesienia powództwa cywilnego, traci charakter orzeczenia i przeto stronie, która wystąpiła z powództwem cywilnem, nie przysługuje już żaden środek prawny w postępowaniu administracyjnem ani też skarga do NTA. Z powyższego zaś również wynika, że przepis punktu b) cz. 2 art. 31 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, który stanowi, że pozostałą część (poza 75%) wynagrodzenia wypłaca się właścicielowi w ciągu dni 30 po uprawomocnieniu się orzeczenia, ustalającego to wynagrodzenie, mówiąc o uprawomocnieniu się orzeczenia, ma na względzie tylko takie orzeczenie Okręgowej Komisji Ziemskiej, wymienione w cz. 3 art. 29 ustawy, które nie zostało zakwestjonowane w drodze powództwa cywilnego i bądź nie zostało zaskarżone do NTA, bądź skarga została przez Trybunał oddalona. O ile zaś, jak w danym wypadku, powództwo takie zostało wniesione, to

nie można mówić o orzeczeniu, a tem więcej o uprawomocnieniu się orzeczenia, ustalającego wynagrodzenie. Z tego samego powodu nie można również uznać zaskarżonego obecnie pisma Ministerstwa Reform Roln. z 11 stycznia 1932 za orzeczenie, skoro bowiem z chwilą wniesienia powództwa władze ziemskie stały się jedynie przedstawicielem Skarbu Państwa jako strony w procesie cywilnym, to i pisma Franckensteina do tychże władz o wypłatę reszty szacunku były pismami skierowanemi do strony pozwanej, a więc i odpowiedź Ministra na te pisma jest tylko oświadczeniem reprezentanta strony pozwanej i nie jest przeto orzeczeniem w rozumieniu art. 3 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust., nie może przeto podlegać zaskarżeniu do NTA.

Z tych powodów NTA skargę pozostawił bez rozpoznania.

W wyroku z 16 listopada — 13 grudnia 1933 C. I. 17/33 (urz. Zbiór Nr. 385/34) wypowiedział SN zasadę, że, skoro art. 99 Konstytucji z 1921 r. wyłączył swobodny obrót ziemią ze sfery stosunków prywatno-prawnych, a poddał go Państwu, które uregulowało ten obrót ustawą o wykonaniu reformy rolnej poz. 1/26 Dz. Ust., to i parcelacja, dokonywana na mocy zezwolenia Urzędu Ziemskiego, poddana jest przepisom ustawy o wykon. ref. roln. i nie mogą się do niej odnosić prywatno-prawne normy art. 1184 k. c., wobec czego w danym wypadku mogą być zastosowane art. 63 i 65 ustawy o wykon. ref. roln., bez względu na zmianę właściciela danego majątku.

Zasada ta w pierwszej swej części idzie o tyle za daleko, że obrót ziemią został prawie w całej Polsce uregulowany przedewszystkiem rozporządzeniem tymczasowem Rady Ministrów z 1 września 1919 poz. 428 Dz. Ust., wydanem na mocy upoważnienia ustawowego, a częściowo działem VI ustawy o wykon. ref. roln., a zatem ustawami publiczno-prawnemi, ale już samo rozporządzenie z 1 września 1919 wymaga, aby strony, ubiegające się o zezwolenie na podstawie tego rozporządzenia, przedłożyły Urzędowi Ziemskiemu, przed udzieleniem zezwolenia publiczno-prawnego, istotne warunki umowy, na podstawie której przeniesienie prawa własności nieruchomości ziemskiej ma nastąpić, zatem samo rozporządzenie wymaga przedłożenia aktu prywatno-prawnego, t. j. aktu podpadającego i nadal pod przepisy kodeksu cywilnego.

Mimo powyższego zastrzeżenia, ogólna teza, wypowiedziana przez SN, da się zastosować i do wypadku, który jest przedmiotem ogłoszonego wyżej wyroku NTA.

Mianowicie orzeczenie, wydane w myśl cz. 2 art. 29 ustawy o wykon. ref. roln. przez Okręgową Komisję Ziemską, ustala wynagrodzenie za przymusowo, np. na zasadzie art. 20 tej ustawy, wykupione i objęte nieruchomości ziemskie, przyczem orzeczenie to poprzedzone jest wnioskiem Okręgowego Urzędu Ziemskiego i dochodzeniem przepisanem art. 27 i 28 tejże ustawy, a zatem czynnościami wyłącznie publiczno-prawnemi, przeprowadzonemi przez władze administracyjne. Wynika z tego jasno, że i orzeczenie O. K. Z., ustalające wynagrodzenie, jest w każdym razie orzeczeniem publiczno-prawnem władzy administracyjnej, i to orzeczeniem, które może być wydane bez względu na wolę strony, a nawet wbrew jej woli. Nie przeszkadza temu, że orzeczenie takie z mocy przepisu ustawy jest ostateczne w postępowaniu administracyjnem i że ustawodawca przepisał inny tok dalszego postępowania. Mianowicie art. 29 ustawy dopuszcza tylko drogę cywilno-sądową, jeżeli przyznano odszkodowanie niezgodne z działem IV ustawy, a rozporządzenie Prezydenta z 7 marca 1928 poz. 253

Dz. Ust., rozwijając ten przepis, wyraźnie głosi, że do takiego postępowania mają zastosowanie przepisy o postępowaniu cywilnem, a sąd jest związany normami działu IV ustawy o wykon. ref. roln.

Wynika więc z tych przepisów, że sąd ma orzekać nietylko co do samej wysokości przyznanego odszkodowania, ale jest w razie potrzeby uprawniony i do badania, czy zachowano przepisy działu IV, a więc i cały sposób postępowania władz ziemskich przy obliczeniu i ustaleniu odszkodowania. Niesłusznie więc NTA wspomina w swoim wyroku — mówiąc o uprawomocnieniu się orzeczenia w rozumieniu punktu b) cz. 2 art. 31 ustawy o wykonaniu reformy rolnej — o ewentualności zaskarżenia orzeczenia O. K. Z. także i do NTA. Przyjąwszy bowiem, że właściciel lub wierzyciel przymusowo wykupionej nieruchomości ziemskiej nie skarżyłby do sądu, a tylko kwestjonował przesłanki, na mocy których orzeczono o wynagrodzeniu, np. naruszenie art. 27 i 28 ustawy, to przecież praktyczny cel takiej skargi, wniesionej do NTA, nie mógłby być inny, jak tylko wykazanie, że podstawa do obliczenia wynagrodzenia była nieprawidłowa i że wskutek tego przyznano mu wynagrodzenie z jego krzywdą, czyli w końcowym skutku skarżyłby o wysokość wynagrodzenia, a zatem wbrew postanowieniu ustawy. Trudno bowiem przypuścić, aby celem takiej skargi było tylko teoretyczne wykazanie, że władze administracyjne naruszyły ustawę, — nie mówiąc już o kwestji, czy zachodziłoby naruszenie praw skarżącego w rozumieniu art. 49 rozporządzenia o NTA. Właściwość NTA jest więc w każdym razie wykluczona, ale nie dlatego, że orzeczenie O. K. Z., w razie wniesienia powództwa cywilnego, traci charakter orzeczenia administracyjnego, gdyż ten charakter ono zawsze zachowuje, ale dlatego, że ustawodawca przekazał dalszy tok postępowania sądom powszechnym, a zatem wyłączył właściwość NTA w myśl art. 3 wówczas obowiązującej ustawy o NTA, względnie obecnie obowiązującego art. 6 p. 1 rozporządzenia o NTA.

Jeżeli orzeczenie O. K. Z. nie traci swego charakteru publiczno-prawnego orzeczenia, mimo że dalszy tok postępowania przenosi się z mocy ustawy do sądów powszechnych, to tem mniej można to powiedzieć o zaskarżonem do NTA orzeczeniu Ministerstwa Reform Roln. z 11 stycznia 1932, które zatwierdziło orzeczenie O. U. Z., odmawiające skarżącemu wypłaty reszty wynagrodzenia za przymusowo wykupioną część nieruchomości ziemskiej. Zaznaczyć mianowicie należy, że skarżący udał się do właściwej władzy administracyjnej ze swoją prośbą i że ta władza w ramach swej właściwości wydała orzeczenie, odmawiające wnioskowi skarżącego. Jeżeli więc skarżący na to orzeczenie wniósł odwołanie do wyższej instancji administracyjnej, albo zwrócił się do niej w drodze nadzoru, to i ta wyższa władza nie mogła inaczej załatwić tego wniosku, jak tylko znowu orzeczeniem administracyjnem według swej właściwości. Zaskarżone orzeczenie jest tem więcej orzeczeniem administracyjnem, że, jak to sama władza pozwana zaznaczyła, orzeczenie O. K. Z. o ustaleniu wynagrodzenia nie może być jeszcze uważane za uprawomocnione w rozumieniu art. 31 ustawy o wykon. ref. roln., i dlatego orzekła, że przed prawomocnością orzeczenia O. K. Z. o wypłacie odszkodowania nie może być mowy. Nie odbiera zaskarżonemu orzeczeniu charakteru orzeczenia administracyjnego okoliczność, że orzeczenie o wynagrodzeniu w dalszem postępowaniu przeszło na drogę cywilno-sądową, ani bowiem ustawa o wykon. ref. roln., ani rozporządzenie Prezydenta z 7 marca 1928 nie dają żadnej podstawy do takiego wniosku. Nawet jednak, gdyby orzeczenie O. K. Z. o wynagrodzeniu się uprawomocniło, to i tak odmowa wypłaty wynagrodzenia w części lub w całości byłaby niczem innem, jak również orzeczeniem administracyjnem zaskarżalnem do NTA w rozumieniu art. 3 i 49 rozporządzenia o NTA.

Ponieważ jednak orzeczenie O. K. Z. o wynagrodzeniu w chwili wydania orzeczenia Ministerstwa Reform Roln. z 11 stycznia 1932 nie było jeszcze prawomocne i ponieważ sąd, badając całokształt orzeczenia o wynagrodzeniu, mógł to orzeczenie uważać za nieistniejące, przeto w danym wypadku skarga, wniesiona do NTA, była przedwczesna, gdyż skarżący nie mógł jeszcze skutecznie twierdzić, że zaskarżone orzeczenie naruszyło już jego prawa w rozumieniu art. 49 rozporządzenia o NTA. Trybunał mógł zatem w niniejszym wypadku pozostawić skargę bez rozpoznania, ale nie dlatego, że „pismo" Ministerstwa Reform Roln. z 11 stycznia 1932 nie jest orzeczeniem w rozumieniu art. 3 rozporządzenia o NTA, lecz tylko dlatego, że wobec nieuprawomocnienia się orzeczenia O. K. Z. o wynagrodzeniu nie zachodzi warunek z art. 49 rozporządzenia o NTA.

Nasuwają się w danym wypadku jeszcze dwie kwestje, mianowicie: czy wyrok sądu powszechnego o wysokości wynagrodzenia jest zaskarżalny do wyższych instancyj sądowych i czy sąd powszechny, rozpatrując powództwo cywilno-sądowe właściciela lub wierzyciela przymusowo wykupionej nieruchomości ziemskiej, może zmienić wysokość wynagrodzenia, przyznanego w myśl art. 29 ustawy o wykon. ref. roln., także i w tej części, która przez powództwo nie jest kwestjonowana.

Co do pierwszej kwestji, to nie ulega wątpliwości, że należy odpowiedzieć twierdząco, skoro bowiem i art. 29 ustawy i rozporządzenie z 7 marca 1928 skierowują dalszy tok postępowania na drogę cywilno-sądową, a art. 3 tego rozporządzenia głosi, że do takiego postępowania mają zastosowanie przepisy o postępowaniu cywilnem, to należy przyjąć, że w ramach tych przepisów strony mogą się odwoływać i do wyższych instancyj sądowych.

Co do drugiej kwestji, to orzeczenie — w razie udania się w terminie na drogę sądową — nie jest prawomocne, nie stwarza zatem jeszcze żadnych praw dla strony i już dlatego mogłoby być uznane za nieistniejące. Jeżeli np. powód zaskarża przyznane wynagrodzenie dlatego, że przesłanki, na podstawie których to wynagrodzenie było obliczone, były niezgodne z przepisami działu IV ustawy, a w szczególności z art. 27 i 28 tego działu, to sąd musi te zarzuty rozpatrzeć i o nich orzec, przyczem jest związany w myśl rozporządzenia z 7 marca 1928 normami działu IV ustawy — bez względu na wysokość przyznanego orzeczeniem O. K. Z. wynagrodzenia. Jeżeli natomiast powód postępowania, poprzedzającego ustalenie wynagrodzenia, nie kwestjonuje, a skarży tylko o różnicę między tem, co mu przyznano, a tem, co mu się — zdaniem jego — należy, to sąd musi orzekać w ramach pozwu, nie naruszając swym wyrokiem wynagrodzenia w niekwestjonowanej przez powoda części. Nie wynika z tego jeszcze oczywiście, aby ta część niezaskarżonego orzeczenia była już prawomocna i dawała podstawę do wypłaty wynagrodzenia w części niezaskarżonej, skoro postępowanie cywilno-sądowe jest jeszcze niezakończone.

Dr. Wł. Podczaski

1123.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Wykonanie parcelacji na koszt i niebezpieczeństwo strony.

Upływ 6-miesięcznego terminu, przewidzianego w cz. 2 art. 63 ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust., nie uprawnia Ministra Reform Roln. do zarządzenia wykonania parcelacji przez Urząd Ziemski lub Państwowy Bank Rolny na koszt i niebezpieczeństwo instytucji do parcelacji upoważnionej, bądź właściciela dóbr parcelowanych, o ile nie zachodzi jeden z warunków, wymienionych w cz. 1 tegoż art. 63. (Teza).

Wyrok NTA z 22 stycznia 1935 l. rej. 5005/31 w sprawie Anny Arskiej w Wierzbie na orzeczenie Ministra Reform Roln. w przedmiocie wykończenia parcelacji majątku na koszt i niebezpieczeństwo skarżącej.

...Skarżąca zarzuciła, że Minister Reform Roln. nie przytoczył żadnych motywów, któreby usprawiedliwiały wykończenie parcelacji majątku Janki na jej koszt i niebezpieczeństwo, i że nie została ustalona jej wina co do naruszenia przepisów parcelacyjnych, a przeto władza pozwana nie miała żadnych powodów do zastosowania względem niej przepisów art. 63 ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

Zarzut ten nie jest pozbawiony słuszności, zaskarżone bowiem orzeczenie rzeczywiście nie zawiera żadnych motywów, poza stwierdzeniem, że parcelacja wszczęta została w 1922 r., a prawa własności do dnia wydania zaskarżonego orzeczenia na nabywców nie przeniesiono i że z tego właśnie powodu zastosowany został względem skarżącej przepis cz. 2 art. 63 w związku z art. 65 cz. 5 ustawy. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę stoi na stanowisku, że jeżeli stwierdzona zostanie okoliczność, iż tytuły własności nie zostaną przepisane na nabywców w ciągu 6 miesięcy po wejściu w życie ustawy, czyli po 9 stycznia 1926, to już ta jedna okoliczność stanowi dostateczny powód do zastosowania przepisu cz. 2 art. 63 tej ustawy. Powyższego stanowiska władzy pozwanej nie można jednak uznać za trafne. W art. 63 cz. 1 ustawy wymienione są konkretnie wypadki, kiedy Minister Reform Rolnych może zarządzić wykonanie parcelacji przez Urząd Ziemski lub Państwowy Bank Rolny na koszt i niebezpieczeństwo parcelującego, mianowicie, bądź w razie rozpoczęcia parcelacji bez właściwego zezwolenia, bądź w razie prowadzenia jej niezgodnie z treścią zezwolenia, bądź w wypadku niewykonania parcelacji w określonym czasie, bądź wreszcie nieprzepisania tytułu własności na nabywców w terminie, wskaza-

nym w zezwoleniu, mimo że projekt parcelacji został zatwierdzony i wszelkie formalności w urzędach ziemskich załatwione. Wypadki te odnoszą się do parcelacyj, rozpoczętych od chwili wejścia w życie ustawy. Przepis zaś cz. 2 art. 63 ustawy stanowi, że przepisy art. 63 cz. 1, czyli zarządzenie wykonania parcelacji na koszt i niebezpieczeństwo parcelującego w razie zaistnienia jednego z wymienionych tam wypadków, mogą mieć zastosowanie również i do parcelacyj, rozpoczętych przed wyjściem w życie ustawy o wykonaniu reformy rolnej, gdy tytuły własności nie zostaną przepisane na nabywców w ciągu 6 miesięcy po wejściu w życie ustawy, oraz w stosunku do pewnych obszarów, w tymże przepisie wymienionych. Z powyższego wynika, że nie jest dostatecznym powodem do zarządzenia wykonania parcelacji na koszt i niebezpieczeństwo parcelującego ustalenie jedynie okoliczności, wymienionej w cz. 2 art. 63, jak to twierdzi władza pozwana, i że do takiego zarządzenia muszą zaistnieć jeszcze warunki, wymienione w cz. 1 art. 63 ustawy. Gdy, stojąc na mylnem stanowisku prawnem, władza pozwana nie umotywowała należycie swego orzeczenia, właściwie nie wykazała, jaki z wymienionych w cz. 1 art. 63 ustawy wypadków w niniejszej sprawie zachodzi dla zarządzenia wykonania parcelacji na koszt i niebezpieczeństwo skarżącej, — NTA uznał, że orzeczenie dotknięte jest istotną wadliwością postępowania, i przeto zaskarżone orzeczenie uchylił, nie mając już potrzeby rozpatrywania dalszych zarzutów skarżącej.

1124.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Przedwstępne decyzje.

W ustawie o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. przed wydaniem orzeczenia z art. 61 nie są przewidziane żadne przedwstępne decyzje w przedmiotach, tym artykułem objętych. (Teza).

Wyrok NTA z 19 lutego 1935 l. rej. 1196/33 w sprawie Jana Żedajtisa w Tauroszyszkach przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w Białymstoku w przedmiocie szacunku nabytej działki ziemi.

Według znajdującego się w aktach operatu szacunkowego, zatwierdzonego przez Prezesa O. U. Z. w Białymstoku dnia 23 grudnia 1931, dotyczącego działek rozparcelowanego majątku państwowego Tauroszyszki, działkę Nr. 7, przydzieloną Janowi Żedajtisowi, oszacowano na

4.742 zł. Pismem z 28 czerwca 1932 O. U. Z. w Białymstoku przesłał Żedajtisowi rozrachunek za przyznaną mu parcelę Nr. 7. Z rozrachunku tego wynika, że cenę kupna-sprzedaży tej parceli ustalono na 4.742 zł, a z doliczeniem odsetek za czas użytkowania jej w kwocie 1.738,73 zł na 6.480,73 zł, oraz że po odliczeniu dokonanych wpłat pozostaje do uregulowania 5.306,70 zł. W piśmie tem zaznaczono, że rozrachunek powyższy podaje się do wiadomości w zamiarze wydania wymienionemu orzeczenia z art. 61 ustawy o wykonaniu reformy rolnej co do przeniesienia prawa własności, że na rozrachunek ten można wnieść do O. U. Z. szczegółowo umotywowany rekurs (sprzeciw) w terminie 30 dni, wreszcie, że niewykorzystanie tego terminu uważane będzie za wyrażenie zgody na podany rozrachunek i będzie brane pod uwagę w przyszłości, w wypadku złożenia odwołania od orzeczenia o przeniesieniu prawa własności w myśl art. 61 wymienionej ustawy. Pismo to doręczono Żedajtisowi w dniu 18 lipca 1932. Zgodnie z zawartem w tem piśmie pouczeniem wniósł Żedajtis 8 sierpnia 1932 sprzeciw, domagając się obniżenia ceny sprzedażnej powyższej parceli przez zaliczenie wspomnianych wyżej odsetek od r. 1929, a nie od chwili objęcia w użytkowanie działki, o którą chodzi. Pismem z 3 października 1932 O. U. Z. zawiadomił rekurenta, że decyzją Prezesa tego Urzędu z 22 września 1932 odwołanie jego nie zostało uwzględnione, z powołaniem się na art. 86 rozporządzenia o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. W dniu 8 grudnia 1932 doręczono Żedajtisowi orzeczenie O. U. Z. w Białymstoku z 18 października 1932, mocą którego postanowiono przenieść prawo własności powyższej działki z rozparcelowanego majątku państwowego Tauroszyszki na Żedajtisa za sumę 4.742 zł i zabezpieczono na rzecz Skarbu Państwa na nabytej działce sumę 5.306 zł 70 gr w złocie przez wpis do działu IV wykazu księgi hipotecznej, wreszcie ustanowiono sposób spłacania tej sumy w ratach.

Orzeczenie to zaskarżył Żedajtis do NTA.

Skarga skierowana jest przeciw orzeczeniu O. U. Z. z 18 października 1932, jednakowoż z treści jej wynika, że skarżący zaczepia nią również cytowane wyżej pismo z 3 października 1932, względnie decyzję Prezesa O. U. Z. z 22 września 1932, zarzucając, że pismo to, względnie decyzja nie zawiera uzasadnienia, a z powołania się w niem na art. 86 rozporządzenia o post. admin. wynikać się zdaje, że rekurs jego nie był wcale rozpatrywany, lecz niewiadomo, z jakiej przyczyny, ponieważ artykuł ten przewiduje dwa wypadki orzeczenia, mianowicie o niedopuszczalności odwołania i o uchybieniu terminu do odwołania. Skarżący domaga się przeto uchylenia także tej decyzji i wydania umotywowanego orzeczenia co do ceny działki według jej rzeczywistej wartości, oraz umieszczenia tej ceny w decyzji w sprawie przeniesienia tytułu własności.

Zarzuty powyższe, o ile one dotyczą rzekomej decyzji Prezesa O. U. Z. z 22 września 1932, Trybunał uznał za nieistotne, ponieważ ustawa o wykonaniu reformy rolnej nie przewiduje żadnych przedwstępnych decyzyj przed wydaniem orzeczenia w trybie art. 61, a więc i rzekoma decyzja z 22 września 1932 nie może mieć żadnych skutków prawnych.

O ile zaś skarga dotyczy orzeczenia z 18 października 1932, to zarzuty, dotyczące braku umotywowania, są uzasadnione. Skoro bowiem skarżący na skutek doręczonego mu rozrachunku podniósł zarzuty w piśmie z 8 sierpnia 1932, to obowiązkiem władzy było z zarzutami temi się rozprawić, zwłaszcza że władza sama — jak na wstępie zaznaczono — zastrzegła skutki prawne na wypadek niewniesienia zarzutów. Skoro więc władza z temi zarzutami nie rozprawiła się w zaskarżonem orzeczeniu, ani w rzekomej decyzji Prezesa O. U. Z. z 22 września 1932, na którą powołuje się w odpowiedzi na skargę, — należało uznać, że władza ze szkodą dla skarżącego naruszyła formy postępowania.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu wadliwego postępowania.

1125.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Likwidacja umów dzierżawnych, dotyczących gruntów parcelowanych.

Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 19 listopada 1927 poz. 909 Dz. Ust., jako lex specialis, nie może podlegać wykładni rozszerzającej. Przewidziana w art. 14 i 15 tego rozporządzenia eksmisja na zasadzie orzeczenia urzędów ziemskich jest dopuszczalna jedynie w wypadku przedterminowego rozwiązania umowy dzierżawnej, o którem mowa w cz. 1) art. 1, natomiast w wypadku wygaśnięcia umowy dzierżawnej przez upływ czasu eksmisja nastąpić może jedynie na podstawie orzeczenia sądowego.

Wyrok NTA z 14 września 1934 l. rej. 3468/29 w sprawie Antoniego Daszkiewicza-Czajkowskiego w Mnichu przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w Katowicach w przedmiocie eksmisji.

...Rozwiązanie umowy dzierżawnej, jako wkraczające w dziedzinę prywatno-prawnych stosunków, należy z reguły do sądów powszechnych, od-

stępstwem jednak od powyższej zasady jest rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 19 listopada 1927 o likwidacji umów dzierżawnych, dotyczących gruntów parcelowanych, poz. 909 Dz. Ust., które, nie przekreślając wyżej wypowiedzianej zasady, co wynika z cz. 2 art. 1 tego rozporządzenia, przewiduje możność rozwiązania umowy dzierżawnej w drodze postępowania administracyjnego w odniesieniu do pewnych kategoryj gruntów, wymienionych w cz. 1 art. 1 oraz w art. 15, 16 i 17 tegoż rozporządzenia, a to w interesie publiczno-prawnym, mianowicie parcelacji lub osadnictwa. Tak przeto rozporządzenie powyższe, jako lex specialis, nie może podlegać wykładni rozszerzającej i może być stosowane tylko do stanów faktycznych, wyżej wyliczonemi artykułami tego rozporządzenia objętych. Zaskarżone orzeczenie wydane zostało na podstawie art. 14 i 15 omawianego rozporządzenia. Przepis art. 14 głosi, że do osób, które nie zastosują się do terminów, wskazanych w cz. 2 art. 12 lub też ustalonych w umowie, przewidzianej w art. 13, może być zastosowana eksmisja, a orzeczenia o eksmisji wydadzą okręgowe urzędy ziemskie, które to orzeczenia stanowią tytuł egzekucyjny dla sądów. Wymieniony zaś art. 12 w p. 2 stanowi, że całkowite przekazanie właścicielowi obszarów, co do których umowa uległa rozwiązaniu, i ustąpienie dzierżawcy z tych obszarów winno nastąpić w dniu rozwiązania umowy dzierżawnej, jeżeli przed tym terminem dzierżawcy została uiszczona część odszkodowania według p. a) art. 9, budynki zaś winny być opuszczone przed upływem trzech miesięcy po dniu rozwiązania umowy. Art. 13 mówi, że wolno zawierać umowy odmienne od postanowień art. 3 do 12 włącznie, lecz umowy te winny być dotrzymane pod rygorem, jak głosi art. 14, eksmisji. Przepisy zaś art. 12 i 13, jak i poprzednie przepisy, wymienione w artykułach poczynając od art. 2, stanowią normy procesualne do zasadniczego postanowienia, wymienionego w cz. 1 art. 1 rozporządzenia, i odnosić się przeto mogą tylko do wypadku przedterminowego rozwiązania umowy dzierżawnej, o którym mówi szczegółowo cz. 1 art. 1 rozporządzenia, do innych zaś wypadków zastosowania mieć nie mogą, gdyż, jak powiedziano wyżej, rozporządzenie to rozszerzającej interpretacji nie podlega.

Skoro zaś omawiane rozporządzenie z 19 listopada 1927, jako lex specialis, nie może być interpretowane rozszerzająco i skoro to rozporządzenie normuje tylko przedterminową likwidację istniejących umów dzierżawnych, to przepisy jego nie mogą być rozciągnięte do gruntów, których dzierżawa już zgasła przez upływ czasu, co ma miejsce, jak z treści zaskarżonego orzeczenia i odpowiedzi władzy pozwanej na skargę wynika, w niniejszym wypadku, chociażby nawet grunty te były przeznaczone na parcelację. Skoro zaś rozporządzenie powyższe nie odnosi się do dzierżaw, które wygasły przez upływ czasu, to należy przyjść do wniosku, że odebra-

nie przedmiotu dzierżawy z powodu upływu umownego czasokresu dzierżawy należy do postępowania przed sądami powszechnemi; zresztą, jak ze skargi wynika, Skarb Państwa wystąpił już na drogę sądową o wydanie nakazu oddania dzierżawionego objektu.

Co do oparcia zaskarżonego orzeczenia pozatem na art. 15 rozporządzenia, to powyższe wywody odnoszą się również i do art. 15, który, w odróżnieniu od cz. 1 art. 1, przewiduje przedterminowe rozwiązanie umowy dzierżawnej w odniesieniu do gruntów, stanowiących nie własność Państwa, jak w art. 1, lecz Banku Rolnego, fundacyj lub instytucyj naukowych, a taki wypadek tu nie zachodzi; umieszczenie więc tego przepisu w zaskarżonem orzeczeniu należy uznać za omyłkowe.

Gdy przeto władza pozwana bez podstawy prawnej przepisy rozporządzenia z 19 listopada 1927 w swem orzeczeniu zastosowała, NTA zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą, uchylił.

1126.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Likwidacja umów dzierżawnych, dotyczących gruntów parcelowanych — orzekanie o roszczeniach właściciela gruntu do dzierżawcy.

Do sporów z tytułu niespełnienia warunków, przewidzianych w art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 listopada 1927 poz. 909 Dz. Ust., nie ma zastosowania tryb postępowania, przewidziany w art. 6 tegoż rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 13 marca 1935 l. rej. 1905/32 w sprawie Edmunda Cieślewicza przeciw Okręgowej Komisji Ziemskiej w Poznaniu w przedmiocie rozrachunku z dzierżawy majątku państwowego.

...Skarżący twierdzi, że Okręgowa Komisja Ziemska nie była powołana do rozstrzygania o wysokości odszkodowania na rzecz właściciela gruntu, t. j. na rzecz Skarbu Państwa, albowiem art. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 listopada 1927 poz. 909 Dz. Ust. przekazuje kompetencji Okręgowej Komisji Ziemskiej orzekanie jedynie o pretensjach dzierżawcy do Skarbu Państwa, lecz nie naodwrót.

Zarzut powyższy nie jest pozbawiony słuszności. Art. 6 wspomnianego rozporządzenia z 19 listopada 1927 głosi, że wysokość zwracanych

dzierżawcom kosztów upraw i zasiewów oraz wysokość odszkodowania ustalona będzie przy analogicznem zastosowaniu trybu, przewidzianego w cz. 4 art. 27 oraz w art. 28 i 29 ustawy z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. Przepis powyższy, jako wyjątek od ogólnej zasady, przewidzianej w art. 16 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 706 Dz. Ust., nie podlega wykładni rozciągliwej. Z treści zaś powyższego przepisu art. 6 rozporządzenia z 19 listopada 1927 wynika, że Okręgowe Komisje Ziemskie orzekają trybem tego artykułu jedynie co do wysokości zwracanych kosztów upraw i zasiewów oraz wysokości odszkodowania, t. j. jedynie w materji, dotyczącej roszczeń dzierżawcy, jak to zresztą miało poprzednio miejsce i w niniejszej sprawie, gdy Okręgowa Komisja Ziemska w Poznaniu orzeczeniem z 25 maja 1929 ustaliła wysokość przysługującego dzierżawcy odszkodowania na sumę, odpowiadającą wartości 518,40 q żyta oraz na kwotę 170.338 zł 14 gr, — nie są one natomiast uprawnione do orzekania w sporach co do rozrachunków z tytułu niewykonania warunków umowy dzierżawnej, o których mowa w art. 3 wspomnianego rozporządzenia z 19 listopada 1927, orzekanie bowiem w tej materji, w myśl końcowego ustępu tegoż art. 3, należy do właściwości sądów, a więc na zasadzie ogólnych przepisów postępowania kontradyktoryjnego. Z powyższego wynika, że Okręgowa Komisja Ziemska w Poznaniu nie była powołana do orzekania w kwestji roszczeń Skarbu Państwa z tytułu niespełnienia przez dzierżawcę warunków dzierżawy i dlatego zaskarżone orzeczenie, jako dotknięte wadliwością postępowania, należało uchylić.

1127.

SPRAWY ROLNE.

Likwidacja serwitutów: Znaczenie deklaracyj, złożonych przez dziedzinę służebną w trakcie znoszenia służebności trybem umownym, przy późniejszem znoszeniu tychże służebności trybem przymusowym.

Deklaracje, złożone w trakcie znoszenia służebności trybem umownym, zawierające zrzeczenie się przez dziedzinę służebną pewnych korzyści na rzecz dziedziny władnącej, nie mają mocy wiążącej przy znoszeniu później tychże służebności trybem postępowania przymusowego. (Teza).

Wyrok NTA z 5 marca 1935 l. rej. 9518/31 w sprawie Józefa Latosińskiego w Rząsawie przeciw Głównej Komisji Ziemskiej w przedmiocie zniesienia służebności.

...Za nieuzasadniony uznał Trybunał zarzut wadliwości postępo-

wania, której skarżący dopatruje się w pominięciu przez władzę pozwaną deklaracji właściciela majątku „Lasy dóbr Zawadów-Łękawa" z 28 listopada 1929, dotyczącej zrzeczenia się przez niego na rzecz ogółu wsi Rząsawa przypadającej dla niego części wspólnych pastwisk, albowiem, jak to słusznie władza pozwana podniosła w zaskarżonem orzeczeniu, właściciel powyższego majątku złożył powyższą deklarację jako dodatkowy warunek dobrowolnej umowy, zawartej pomiędzy stronami w dniu 28 listopada 1929, Okręgowa Komisja Ziemska zaś orzeczeniem z 19 lutego 1930 odmówiła zatwierdzenia tej umowy, a więc umowa ta przestała istnieć.

Wreszcie skarżący zarzuca wadliwość postępowania, której dopatruje się w tem, że władza pozwana pominęła uwidocznioną w protokóle delegata Głównej Komisji Ziemskiej z 12 czerwca 1930 zgodę właściciela majątku „Lasy dóbr Zawadów-Łękawa" na dodanie dziedzinie władnącej pewnego jeszcze obszaru gruntów do ekwiwalentu zasłużebnościowego.

Trybunał uznał zarzut ten za nieuzasadniony, albowiem tego rodzaju oświadczenie właściciela dziedziny służebnej, złożone w toku przymusowego zniesienia służebności, ma charakter darowizny, dla której przepisane są specjalne formy prawne, mianowicie forma aktu notarjalnego, władze ziemskie zaś nie są powołane do uwzględniania tego rodzaju oświadczeń przy przeprowadzaniu likwidacji serwitutów w trybie przymusowym.

Jeżeli więc władza pozwana, uznając, że projekt przymusowego zniesienia służebności został opracowany zgodnie z postanowieniami rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 1 lutego 1927 poz. 74 Dz. Ust., pominęła wyżej wspomniane oświadczenie właściciela dziedziny służebnej, to w takim stanowisku władzy pozwanej Trybunał nie dopatrzył się zarzuconej wadliwości postępowania.

1128.

SPRAWY ROLNE.

Likwidacja serwitutów: Doręczenia.

1. Przepis p. b) cz. 1 art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 1 lutego 1927 poz. 75 Dz. Ust. ma na względzie jedynie takich pełnomocników przedstawicieli dziedziny władnącej, którzy zostali wybrani trybem, przewidzianym w cz. 1 art. 4 tegoż rozporządzenia.

2. Obowiązek doręczania dokumentów trybem p. a) cz. 1 art. 9 pow. rozporządzenia ogranicza się do tych wypadków, gdy przedstawiciele dzie-

dziny władnącej „występują osobiście", a więc gdy w myśl cz. 1 art. 4 tegoż rozporządzenia tych przedstawicieli jest nie więcej, jak trzech. (Tezy).

Wyrok NTA z 14 stycznia 1935 l. rej. 6006/34 w sprawie Arsenjusza Czebotaronka i innych przeciw Głównej Komisji Ziemskiej w przedmiocie służebności wsi Hrybły powiatu postawskiego.

1129.

SPRAWY ROLNE.

Scalanie gruntów: Zarzuty co do wyłączeń.

Zarzuty co do wyłączeń z art. 2 i 3 ustawy scaleniowej poz. 833/27 Dz. Ust. winny być uwzględnione już w pierwszem stadjum postępowania, t. j. przy ustalaniu granic obszaru scalenia, wówczas, gdy włączony teren podlega wyłączeniu z mocy powołanych artykułów w całości, a nie w części (por. Zbiór wyroków Nr. 145 A). (Teza).

Wyrok NTA z 13 lutego 1934 l. rej. 10357/31 w sprawie Władysława Rulikowskiego w Branicy Wielkiej przeciw Ministrowi Reform Roln. w przedmiocie scalenia gruntów.

...Skarżący zarzuca, iż ponieważ postanowienia art. 2 i 3 ustawy scaleniowej poz. 833/27 Dz. Ust. mają na celu ustanowienie całkowitej nienaruszalności gruntów, wymienionych w tych artykułach, to wobec tego w danym wypadku nie powinna była władza włączać do obszaru scalenia racjonalnie eksploatowanych pokładów torfu dla wyprostowania granic.

Zarzut ten jest trafny. Sporne grunty, jak twierdzi skarżący i co władza pozwana potwierdza w swem orzeczeniu, w całości stanowią pokłady torfu, racjonalnie eksploatowane. W myśl p. f) art. 3 ustawy scaleniowej, takie pokłady torfu nie mogą być włączone do scalenia, o ile właściciel nie wyraził na to swej zgody.

Wprawdzie NTA w licznych swych wyrokach, np. z 10 stycznia 1929 l. rej. 2302/27 (Zbiór wyroków Nr. 2 A) i z 20 listopada 1929 l. rej. 81/28 (Zbiór Nr. 145 A), orzekł i uzasadnił, że w pierwszem stadjum postępowania scaleniowego mogą być podnoszone zarzuty tylko co do nieuzasadnionego włączenia do obszaru scaleniowego gruntów, nie odpowiadających art. 1 ustawy scaleniowej, zarzuty zaś co do wyłączenia z innych powodów mogą być podnoszone dopiero przy ustalaniu ścisłych granic scalenia, t. j. w drugiem stadjum postępowania, i że ustalenie ogólnego obszaru scale-

niowego nie stoi na przeszkodzie dokonaniu późniejszych wyłączeń z art. 2, 3 i 4 ustawy scaleniowej, — odnosi się to jednak do tych jedynie wypadków, kiedy teren, podlegający wyłączeniu z art. 2 i 3, stanowi część większego objektu tego właściciela, objętego obszarem scalenia, a nie do tego wypadku, gdy włączony teren podlega, jak to ma miejsce w niniejszym wypadku, w całości wyłączeniu z art. 2 czy 3 ustawy scaleniowej, włączenie bowiem takich gruntów, które zgóry przeznaczone są w całości do wyłączeń, byłoby bezprzedmiotowe....

1130.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Zawiadamianie stron o wniesieniu odwołania.

Przepisy art. 89 ust. 2 i art. 91 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), nakładające na władze orzekające w razie wniesienia przez jedną ze stron odwołania obowiązek powiadomienia innych stron o wniesieniu odwołania, a na władzę odwoławczą obowiązek wyznaczenia tym stronom stosownego terminu do zapoznania się z odwołaniem i wypowiedzenia się co do niego, obowiązują także przy odwołaniach od orzeczeń okręgowych urzędów ziemskich. (Teza).

Wyrok NTA z 29 grudnia 1934 l. rej 7625/32 w sprawie Stefana i Kazimiery Lasiewiczów przeciw Ministrowi Reform Roln. w przedmiocie przewłaszczenia nieruchomości ziemskiej.

Kontraktem kupna - sprzedaży z daty Poznań 3 listopada 1925 Kazimiera i Stefan małż. Lasiewiczowie nabyli od Macieja Jackowskiego z jego majątku ziemskiego Bednary w powiecie poznańskim obszar 85 ha wraz z budynkami i inwentarzem za cenę 19.000 zł. W kontrakcie tym sprzedający udzielił nabywcom nieodwołalnego pełnomocnictwa z prawem substytucji do przewłaszczenia na siebie odnośnego objektu. Okręgowy Urząd Ziemski w Poznaniu decyzją z 26 maja 1926 odmówił zezwolenia na przewłaszczenie, ponieważ nabywcy nie posiadają kwalifikacyj rolniczych i ze względu na przepis art. 65 ustawy z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. — Odwołania Lasiewiczów Ministerstwo Reform Roln. orzeczeniem z 26 sierpnia 1926 nie uwzględniło i utrzymało w mocy powyższą decyzję Okręgowego Urzędu Ziemskiego, wychodząc z założenia, że majątek Bedna-

ry ze względu na swój obszar podlega obowiązkowi parcelacyjnemu i że przez sprzedaż 85 ha z tej nieruchomości zmniejszyłby się obszar ziemi, przeznaczony na cele reformy rolnej.

Na skutek podania małżonków Lasiewiczów z 29 marca 1930 Okręgowy Urząd Ziemski decyzją z 28 sierpnia 1931 udzielił wymienionym zewolenia na przewłaszczenie części majątku Bednary w myśl kontraktu z 3 listopada 1925.

Uwzględniając odwołanie Macieja Jackowskiego, Ministerstwo Reform Roln. orzeczeniem z 27 maja 1932 uchyliło powyższą decyzję, zaznaczając w uzasadnieniu, że wprawdzie wobec złożenia przez nabywców deklaracji z 26 sierpnia 1931, którą zrzekli się prawa do wyłączeń z art. 4 i 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, powstała nowa okoliczność faktyczna, uzasadniająca rozpoznanie tej sprawy jako nowej, bez naruszenia zasady rzeczy osądzonej, to jednak brak specjalnej zgody skarżącego na ponowne merytoryczne rozpoznanie sprawy ze względu na zmieniony stan faktyczny, która to zgoda winnaby być wyrażona w formie nowego kontraktu lub oświadczenia, iż skarżący pragnie utrzymać w mocy dawny kontrakt; decyzja Okręgowego Urzędu Ziemskiego narusza przeto prawo jednej ze stron, nabyte z prawomocnej decyzji z 26 maja 1926, a polegające na swobodzie rozporządzania przez sprzedającego objektem, który stanowił przedmiot sprzedaży w kontrakcie z 3 listopada 1925.

Orzeczenie to zaskarżyli małżonkowie Lasiewiczowie do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący podnoszą m. i. zarzut naruszenia art. 89 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., ponieważ nie zostali o wniesieniu odwołania zawiadomieni, przez co narażono ich na niepowetowaną stratę, gdyż nie mieli możności złożyć Ministerstwu swych wyjaśnień, któreby niechybnie wpłynęły na jego decyzję, i zmuszeni są wyjaśnienia te naprowadzić dopiero obecnie w skardze. Nadto skarżący, uważając udzielone zezwolenie za nieodwołalne, postarali się o wpisy hipoteczne prawa własności, które dziś z ich szkodą mogą okazać się jako nieskuteczne, względnie nawet nieważne.

Zarzut ten jest trafny:

Art. 89 rozporządzenia o post. admin. postanawia w ust. 2, że władza, która decyzję wydała, przedkładając odwołanie wraz z aktami sprawy do rozpoznania instancji wyższej, obowiązana jest powiadomić inne strony o wniesieniu odwołania, według zaś art. 91, jeśli odwołanie strony jednej może wpłynąć na rozstrzygnięcie w stosunku do innych, wówczas władza odwoławcza wyznaczy im stosowny ter-

min do zapoznania się z odwołaniem (art. 14) i wypowiedzenia się co do niego.

Wbrew zapatrywaniu władzy pozwanej, wyrażonemu w odpowiedzi na skargę, przepisy te mają zastosowanie również w sprawach, jak niniejsza. Art. 115 cyt. rozporządzenia głosi bowiem jedynie, że przepisy tego rozporządzenia nie naruszają mocy prawnej przepisów o postępowaniu przed urzędami, komisjami, komitetami oraz innemi organami ziemskiemi, podległemi Ministerstwu Reform Roln., a przewidzianemi w poszczególnych ustawach. Wynika z tego, że nienaruszone pozostają tylko pozytywne przepisy, regulujące postępowanie przed władzami i organami ziemskiemi odmiennie od postanowień rozporządzenia z 22 marca 1928, brak natomiast w nich pewnych przepisów proceduralnych nie stoi na przeszkodzie stosowaniu odnośnych późniejszych przepisów rozporządzenia o postępowaniu.

Okoliczność przeto, że powołane przez władzę pozwaną przepisy art. 11 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 706 Dz. Ust. oraz §§ 17 — 20 rozp. wykon. do tej ustawy (poz. 281/24 Dz. Ust.), regulujące tryb wnoszenia odwołań od orzeczeń okręgowych urzędów ziemskich, nie wymagają wyraźnie powiadomienia stron o wniesieniu odwołania, nie pozbawia mocy obowiązującej późniejszych przepisów rozporządzenia z 22 marca 1928, nakładających na władze taki obowiązek.

Z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy nie wynika ani, by Okręgowy Urząd Ziemski w Poznaniu zawiadomił był skarżących, zgodnie z art. 89 ust. 2 rozporządzenia o post. admin., o wniesieniu przez Jackowskiego odwołania od decyzji z 28 sierpnia 1931, którą zezwolono skarżącym na przewłaszczenie nabytej przez nich części majątku Bednary, ani też, by władza pozwana dała im była możność wypowiedzenia się co do tego odwołania, jak tego wymaga art. 91 powyższego rozporządzenia.

A ponieważ skarżący byli niewątpliwie stroną w tem postępowaniu i odwołanie strony przeciwnej wpłynęło na rozstrzygnięcie władzy pozwanej w stosunku do nich, gdyż spowodowało uchylenie wydanego na ich korzyść orzeczenia Okręgowego Urzędu Ziemskiego, należało uznać postępowanie w tym punkcie za dotknięte istotną wadliwością ze szkodą dla skarżących, którym utrudniono obronę ich praw, a Trybunałowi uniemożliwiono rozpatrzenie w trybie kasacyjnym dalszych, merytorycznych zarzutów skargi, jako nie podniesionych w postępowaniu administracyjnem.

Z tych powodów należało na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylić zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

1131.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Zmiana decyzyj, na mocy których strony lub osoby inne nie nabyły żadnych praw.

Z treści art. 99 i 87 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) wynika, że art. 99, mówiąc o nabyciu praw, nie uzależnia tego nabycia od prawomocności odnośnej decyzji, oraz że zakaz wykonywania decyzji władzy przed upływem terminu dla odwołania dotyczy władzy, nie zaś strony, która uzyskała przychylną dla siebie decyzję władzy. (Teza).

Wyrok NTA z 10 grudnia 1934 l. rej. 2471/31 w sprawie Samuela Freudenheima przeciw Wojewodzie Krakowskiemu w przedmiocie budowy lodowni i garażu.

Samuel Freudenheim, mieszkaniec m. Bochni, zwrócił się do Magistratu m. Bochni podaniem z 14 sierpnia 1930 o udzielenie mu zezwolenia na budowę na stanowiącej jego własność nieruchomości przy ul. Rzeźnickiej w Bochni lodowni, składu piwa i garażu według przedłożonych planów. Magistrat m. Bochni orzeczeniem z 2 września 1930 udzielił powyższego zezwolenia pod szeregiem warunków, m. i. że szerokość przylegającej do nieruchomości Freudenheima ulicy Kącik ustala się na 5 m. Następnie tenże Magistrat orzeczeniem z 18 września 1930 zawiadomił Freudenheima, że uchwałą Komisji budowlanej z 18 września 1930 została zreasumowana poprzednia uchwała Komisji z 29 sierpnia 1930, dotycząca udzielenia zezwolenia na budowę, i że obecnie Magistrat udziela zezwolenia jedynie na budowę lodowni pod pewnemi warunkami, m. i. że szerokość powołanej w poprzedniem orzeczeniu ul. Kącik ustala się na 8 m. Od powyższego orzeczenia Freudenheim odwołał się do Tymczasowego Wydziału Powiatowego w Bochni, podnosząc w odwołaniu, że po otrzymaniu pierwszego orzeczenia rozpoczął budowę, że po wykonaniu znacznej części budynku otrzymał nowe orzeczenie, zmieniające pierwsze, że jednym z warunków nowego orzeczenia jest ustalenie szerokości ul. Kącik na 8 m., chociaż szerokość ta, zgodnie z istniejącą już linją regulacyjną, utrzymaną przez istniejące budynki, ustalona była na 5 m., że wobec powyższego byłby zmuszony burzyć wybudowany już budynek, wreszcie że nikt z osób interesowanych przeciwko udzielonemu pierwszem orzeczeniem zezwoleniu nie protestował, ani też odwołania nie wnosił. Tymczasowy Wydział Powiatowy w Bochni orze-

czeniem z 28 października 1930 nie uwzględnił odwołania Freudenheima, uznając w motywach, że Magistrat m. Bochni był władny zmienić swą decyzję z 2 września 1930, ponieważ na zasadzie art. 99 rozporządzenia o post. admin. decyzje, na mocy których strony nie nabyły żadnych praw, mogą być uchylane lub zmieniane w każdym czasie przez władzę, która decyzję wydała, z decyzji zaś powyższej nie nabył rekurent jeszcze żadnych praw, ponieważ decyzja ta nie stała się jeszcze prawomocną, nie upłynął bowiem jeszcze przewidziany ustawą 14-dniowy termin rekursowy; decyzja z 2 września 1930 została doręczona 11 września 1930, zaś decyzja zaskarżona z 18 września 1930, zmieniająca poprzednią decyzję, — w dniu 22 września 1930; wreszcie władza uznała, że Magistrat m. Bochni zmuszony był zmienić swą decyzję z 2 września 1930, ponieważ naruszała ona postanowienia art. 14 prawa budowlanego, a nadto godziła w żywotne interesy samej gminy m. Bochni i mieszkańców ul. Kącik, według bowiem pow. art. 14 wzajemna odległość linji zabudowania winna wynosić przynajmniej 12 m., a ustalenie mniejszych odległości jest tylko wtedy dopuszczalne, gdy za tem przemawiają zasługujące na uwzględnienie warunki miejscowe, które w danym wypadku za zwężeniem ul. Kącik nie przemawiają. Rekurent z własnej winy naraził się na straty materjalne, przeprowadzając budowę według pierwszego zezwolenia, która to budowa, jako sprzeczna z postanowieniami późniejszego zezwolenia, musi być usunięta, względnie zmieniona, ponieważ rekurent rozpoczął budowę przed prawomocnością zezwolenia; wreszcie przyjęcie przez władzę oświadczenia rekurenta i jego zobowiązania, zabezpieczonego kaucją, iż odsunie swą budowę do linji regulacyjnej z chwilą, gdy Magistrat przystąpi do regulacji ulicy, nie jest wskazane z uwagi na ewentualne trudności, związane z wyegzekwowaniem takiego zobowiązania.

Od powyższego orzeczenia Tymczasowego Wydziału Powiatowego w Bochni Freudenheim odwołał się do Urzędu Wojewódzkiego w Krakowie, powtarzając w odwołaniu zarzuty odwołania, wniesionego od orzeczenia Magistratu m. Bochni, a ponadto zwalczając motywy Tymczasowego Wydziału Powiatowego.

Urząd Wojewódzki w Krakowie orzeczeniem z 27 stycznia 1931 nie uwzględnił odwołania Freudenheima, przyjmując motywy orzeczenia Tymczasowego Wydziału Powiatowego, dodając ponadto, że niesłuszny jest zarzut rekurenta, iż z chwilą urzędowego doręczenia pierwszego orzeczenia Magistratu m. Bochni uzyskał on prawo do wzniesienia budowli, ponieważ w myśl art. 87 rozporządzenia o post. admin. decyzja nie ulega wykonaniu przed upływem terminu dla odwołania.

Na powyższe orzeczenie wniósł Freudenheim skargę do NTA.

NTA zajął się przedewszystkiem, jako najdalej idącym, zarzutem skargi obrazy art. 87 p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust., polegającej na tem, zdaniem skarżącego, że Urząd Wojewódzki w Krakowie, powołując się na art. 87 p. 1 rozporządzenia, błędnie wywnioskował z tego przepisu, że przed upływem terminu do odwołania orzeczenie Magistratu m. Bochni z 2 września 1930 nie ulegało wykonaniu, jako nieprawomocne, a zatem strona nie nabyła jeszcze z tego orzeczenia żadnych praw, co dawało podstawę Magistratowi m. Bochni do zastosowania przepisu, zawartego w art. 99 rozporządzenia.

Zarzutowi temu Trybunał nie może odmówić uzasadnienia. Przepis ten bowiem, umieszczony w rozdz. XIII cyt. rozporządzenia, traktującym o odwołaniach i skargach incydentalnych, a więc o środkach prawnych, ustanowionych w interesie strony, ma również na celu ochronę prawną strony, stanowiąc, że przed upływem terminu dla odwołania decyzja nie ulega wykonaniu. Brak po słowie „wykonaniu“ słów „przez władzę“ tłumaczyć należy oczywistą jasnością przepisu, a nie — jak błędnie rozumuje władza pozwana — intencją ustawodawcy zastosowania tego przepisu z równą mocą do władzy i do strony. Zresztą potwierdza powyższą interpretację punktu 1 art. 87 również i p. 2 i p. 3 lit. c) tegoż artykułu. Punkt 2 art. 87 stanowi bowiem, że wniesienie odwołania w terminie wstrzymuje wykonanie decyzji, zaś punkt 3 lit. c) mówi o wyjątku od powyższych zasad w wypadku, gdy strony zrzekły się prawa wniesienia odwołania. Ponieważ prawo wniesienia odwołania jest prawem strony, wyraźnie więc wynika raz jeszcze, że niewykonalność decyzji, o której wspomina art. 87 w kilku punktach, ustanowiona jest w interesie strony i dotyczy niewykonania decyzji wyłącznie przez władzę. Art. 87 ma zastosowanie do decyzyj, nakładających ciężar na stronę, a w każdym razie do decyzyj odmownych w stosunku do roszczenia strony, nie ma zaś zastosowania w wypadku, w którym władza roszczenie strony uwzględnia, dla tych ostatnich bowiem wypadków przepis ten, jako mający stanowić ochronę prawną strony, jest z natury rzeczy bezprzedmiotowy.

Pogląd ten uzasadnia również treść art. 99 rozporządzenia o post. admin.; z zestawienia bowiem tego artykułu z art. 100, 101 i 102 tego rozporządzenia wynika, że art. 99, zezwalający władzy na uchylanie i zmianę w każdym czasie decyzyj, na mocy których strony lub osoby inne nie nabyły żadnych praw, nie uzależnia nabycia praw od prawomocności decyzji.

Wobec powyższego, uznając, iż władza pozwana, przyjmując wyżej przytoczoną błędną interpretację przepisów rozporządzenia o post. admin., dopuściła się istotnej wadliwości postępowania ze szkodą dla skarżącego, NTA, nie wchodząc w rozpatrywanie pozostałych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy nieaktualnych, już z tego powodu uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

1132.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Prawomocność aktu administracyjnego.

Prawomocne orzeczenie, chociażby w świetle prawa materjalnego niesłuszne, stwarza prawo w konkretnej sprawie.

Wyrok NTA z 5 grudnia 1934 l. rej. 9269/32 w sprawie ks. Michała Tokarskiego przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie dodatków samorządowych do podatku gruntowego z gruntów erekcjonalnych za lata 1925—1930.

...Wydając zaskarżone orzeczenie, władza wyszła z formalnej prawomocności wymiaru.

Skarżący również przyznaje w skardze, że „wymiar, jako taki, urósł w moc prawa", opierając się jednak na treści okólnika Ministerstwa Spraw Wewn. z 25 listopada 1930 Nr. S. F. 590/22, wyjaśniającego, iż zwolnienie duchowieństwa od opłacania dodatków do podatków gruntowych obowiązuje nadal, sądzi, iż orzeczenie władzy wymiarowej, odmawiające zwrotu ściągniętych dodatków, jest niezgodne z ustawą i podlega uchyleniu.

W tym stanie sprawy wyłania się jedynie pytanie, czy powołanie się przez władzę pozwaną na uprawomocnienie się wymiaru może być uznane za dostateczne uzasadnienie odrzucenia odwołania. Na pytanie to należy dać odpowiedź potwierdzającą, z istoty bowiem „prawomocności" aktów administracyjnych wynika, że orzeczenie — chociażby w płaszczyźnie zastosowania prawa materjalnego niesłuszne — tworzy jednak w konkretnym przypadku prawo z chwilą, gdy się stało formalnie prawomocne, wobec czego w odniesieniu do prawomocnych orzeczeń nie wchodzi się już w kwestję, czy skutki prawne takich orzeczeń odpowiadają prawu materjalnemu. W wypadku więc prawomocnego wymiaru spornych dodatków, choćby ten wymiar nie odpowiadał nawet prawu materjalnemu, w każ-

dym razie nie ma się do czynienia z daniną nienależną, lecz z daniną, wobec prawomocności wymiaru, odpowiadającą prawu.

Jeśli tedy w rozpoznawanej sprawie pozwana władza, wskazując na formalną prawomocność wymiaru za lata 1925—1930, nie uwzględniła odwołania strony skarżącej, motywowanego w sposób powyżej określony, nie uznawszy tem samem za wskazane zastosować do konkretnego wypadku okólnika Ministerstwa Spraw Wewn. z 25 listopada 1930, to NTA, idąc po linji swej dotychczasowej judykatury (wyrok z 20 marca 1933 l. rej. 9149/30), nie mógł się w tem, jako instancja kasacyjna, dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy prawa, wobec czego oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Wyrok NTA wynika z zasady prawomocności formalnej aktów administracyjnych. Jeżeli niema ustawowych powodów do wznowienia postępowania, strona nie posiada środków prawnych do zmiany aktu administracyjnego, chociażby akt był sprzeczny z prawem. W sprawie, której dotyczy omawiany wyrok, jedynie władza według swobodnego uznania mogłaby uchylić wymiar podatku na podstawie art. 99 rozporządzenia o post. admin., ponieważ ani strona, ani osoby trzecie nie nabyły żadnych praw, i wtedy dopiero strona miałaby prawo żądać zwrotu ściągniętych dodatków do podatku.

Słusznie przeto stwierdza NTA, że strona nie może w razie niezgodności z prawem prawomocnej decyzji władz powołać się na to, że świadczenie, z tej decyzji wynikające, było nienależne. Ściągnięcie nienależnego podatku w istocie nie miało miejsca. Trybunał użył wyrażenia, że w danym wypadku „nie ma się do czynienia z daniną nienależną, lecz z daniną, wobec prawomocności wymiaru, odpowiadającą prawu". Oczywiście nie miał na myśli, że decyzja władzy była zgodna z ustawą podatkową, lecz że prawomocność decyzji stworzyła podstawę prawną dla obowiązku zapłacenia daniny. Prawomocność orzeczenia bowiem ma ten skutek, że uregulowany przez nie stan prawny traktowany być musi jako zgodny z prawem. W danym wypadku przytem strona, nie kwestjonując w postępowaniu wymiarowem obowiązku podatkowego, niejako sama milcząco przyznała istnienie tego obowiązku.

B. Wasiutyński

1133.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Wznowienie postępowania.

Odszukanie dokumentu, którego strona nie powołała w toku postępowania, ponieważ został zagubiony,— nie uzasadnia żądania wznowienia postępowania.

Wyrok NTA z 10 grudnia 1934 l. rej. 2113/32 w sprawie Władysława Szy-

bowskiego przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie wznowienia postępowania administracyjnego w sprawie emerytury.

Orzeczeniem z 13 września 1930 Ministerstwo Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. nie uwzględniło odwołania Szybowskiego od decyzji Kuratorjum Okręgu Szkolnego Krakowskiego z 11 stycznia 1929, odmawiającej przyznania skarżącemu uposażenia emerytalnego. Orzeczenie to wskutek niezaskarżenia stało się prawomocnem. Następnie Szybowski podaniem z 2 marca 1931, skierowanem do Ministerstwa Wyzn. Rel. i Ośw. Publ., prosił o wznowienie postępowania w myśl art. 95 lit. b) i 96 p. 1 i 3 rozporządzenia o post. admin., podając jako nowe okoliczności faktyczne: ... znalezienie w swych papierach świadectwa lekarskiego z 14 grudnia 1919. Ministerstwo orzeczeniem z 13 listopada 1931 nie uwzględniło żądania ....

Na orzeczenie to Szybowski wniósł do NTA skargę ....

Zarzuty, oparte na twierdzeniu, jakoby świadectwo lekarskie z 14 grudnia 1919 stanowić miało nowy środek dowodowy, uzasadniający wznowienie postępowania, nie zasługują na uwzględnienie. Wznowienie postępowania na podstawie nowego środka dowodowego tylko w tym wypadku dopuszczone mogłoby być przez władzę, o ile środek ten, posiadający istotne dla sprawy znaczenie, nie był znany władzy rozstrzygającej i nie mógł być powołany przez stronę bez jej winy oraz o ile podanie o wznowienie wniesione zostało w ciągu 2 tygodni od dnia, w którym strona interesowana otrzymała wiadomość w sposób, dający się udowodnić, o przyczynie uzasadniającej wznowienie. Złożone przez skarżącego świadectwo lekarskie z 14 grudnia 1919 nie należy jednak do rzędu takich środków dowodowych, nie ulega bowiem wątpliwości, że o istnieniu tego świadectwa skarżący wiedział od chwili wystawienia jego, nic zatem nie stało na przeszkodzie do powołania się na to świadectwo w toku pierwotnego postępowania administracyjnego, okoliczność zaś, że zagubione ono zostało, stanowi winę skarżącego, która dostatecznie uzasadnia odmowę władzy pozwanej uznania tego świadectwa za nowy środek dowodowy. Tem samem upada — jako nieistotny w tym stanie sprawy — i następny zarzut skarżącego co do rzekomego obowiązku władzy ustalenia terminu, w jakim skarżący uzyskał wiadomość o istnieniu omawianego świadectwa ....

NTA stoi widocznie na stanowisku, iż już sama możność powołania się w toku postępowania na środek dowodowy (chociażby np. z powodu zagubienia dowodu niemożliwe było złożenie dowodu) wyklucza wznowienie postępowania i że zagubienie dowodu, chociażby nastąpiło bez żadnego związku z postępowaniem, uzasadnia winę strony, wykluczającą również możność wznowienia postępowania.

Trudno zgodzić się z taką interpretacją art. 95 p. b) rozporządzenia o post. admin. Przepis ten, mówiąc o niemożności powołania przez stronę środka dowodowego, ma na myśli niewątpliwie tak dobrze przypadek, kiedy strona o istnieniu tego środka wogóle

nie wiedziała i dlatego powołać się nań nie mogła, jak i przypadek, gdy strona, mając wprawdzie o jego istnieniu wiadomość, pozbawiona była możności skorzystania z dowodu, np. dlatego, że dowód uległ zagubieniu i t. p.; wkładanie na stronę obowiązku powoływania się na dowód, z którego korzystać nie może, i odmawianie jej prawa do wznowienia z powodu niepowołania się na taki dowód — byłoby niczem nieuzasadnioną, bezcelową formalistyką. Sądzę, że „możność powołania środka dowodowego", o której mówi art. 95 p. b), należy rozumieć w znaczeniu możności skorzystania ze środka dowodowego, tak, jak to dla zakresu procesu cywilnego postanawia art. 445 § 2 k. p. c. Za takiem rozumieniem tego terminu przemawia też brzmienie § 68 austr. ustawy z 21 lipca 1925 Nr. 274 Dz. Ust. Zw. o postępowaniu admin., który jest pierwowzorem art. 95 rozporządzenia o post. admin. (por. też Hausner, Ochrona prawna w postępowaniu administracyjnem, Gazeta Admin. i Pol. Państw. 1933 str. 643 i 647). Otóż przepis ten mówi o skorzystaniu („Geltendmachung") z okoliczności faktycznej lub dowodu — a art. 95 rozporządzenia o post. admin. używa terminu „powołanie" niewątpliwie w tem samem znaczeniu.

Trudno też zgodzić się ze zdaniem, by zagubienie dokumentu przez stronę, zaszłe na długo przed wszczęciem postępowania administracyjnego i bez żadnego z tem postępowaniem związku, mogło stanowić winę w rozumieniu art. 95 p. b). O winie w tem znaczeniu można mówić jedynie w związku z zachowaniem się strony w toku konkretnego postępowania administracyjnego; droga wznowienia postępowania nie ma służyć stronie, która umyślnie lub przez niedbalstwo pozbawiła się w toku danego postępowania administracyjnego możności zużytkowania dowodu. O ile jednak niewykorzystanie dowodu nie ma przyczyny w takiem umyślnem lub niedbałem zachowaniu się strony w tem postępowaniu, winno być uznane prawo strony do wznowienia, chociażby przyczyna niemożności zaprodukowania dowodu tkwiła w działaniu samej strony; w szczególności zgubienie dokumentu — choćby wynikłe w samej rzeczy z niedbałości strony, zwłaszcza o ile poprzedziło postępowanie administracyjne — nie wyklucza możności wznowienia. O winie w tym przypadku nie można mówić choćby dlatego, że pojęcie winy presumuje istnienie pewnego obowiązku, któremu zadość się nie stało; o ile zaś można skonstruować obowiązek strony do starannego przechowywania dowodów, któremi zamierza bronić się w danem postępowaniu administracyjnem, o tyle o istnieniu jakiegoś obowiązku przechowywania własnych dokumentów poza tem postępowaniem — trudno mówić ze stanowiska art. 95 p b).

Stanisław Hillbricht

1134.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj z urzędu w trybie nadzoru: Właściwość do uchylania orzeczeń inwalidzkich komisyj rewizyjno-lekarskich.

Inwalidzka Komisja Odwoławcza przy urzędzie wojewódzkim nie jest władna do uchylenia z urzędu w trybie nadzoru na zasadzie art. 101 rozpo-

rządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) orzeczenia inwalidzkiej komisji rewizyjno-lekarskiej przy starostwie. (Teza).

Wyrok NTA z 8 listopada 1934 l. rej. 10136/32 w sprawie Jacka Hładuna przeciw Inwalidzkiej Komisji Odwoławczej przy Urzędzie Wojewódzkim Tarnopolskim w przedmiocie zaopatrzenia inwalidzkiego.

...Inwalidzka Komisja Odwoławcza przy Urzędzie Wojewódzkim w Tarnopolu zawiadomiła Hładuna decyzją z 14 września 1932, że na posiedzeniu gospodarczem, odbytem 9 września 1932, uchyliła orzeczenie komisji rewizyjno-lekarskiej w trybie nadzoru z urzędu na zasadzie art. 101 lit. e) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin., ponieważ zawiera ono wadę, powodującą na zasadzie § 4 rozporządzenia z 10 stycznia 1923 poz. 132 Dz. Ust. jego nieważność, a w szczególności, że komisja oparła istnienie związku przyczynowego między cierpieniem a odbytą służbą wojskową na zeznaniu świadków, którzy nie widzieli faktu spowodowania u Hładuna inwalidztwa.

...Otóż według art. 6 ust. 1 ustawy inwalidzkiej z 17 marca 1932 poz. 238 Dz. Ust. inwalidzkie komisje odwoławcze powołane są do orzekania w drugiej i ostatniej instancji o związku przyczynowym uszkodzenia zdrowia ze służbą wojskową oraz o stopniu utraty zdolności zarobkowej, spowodowanej tem uszkodzeniem. Z przepisu tego wynika, że inwalidzkie komisje odwoławcze są w stosunku do inwalidzkich komisyj rewizyjno-lekarskich jedynie wyższą instancją, orzekającą na skutek odwołania inwalidy.

Natomiast ani powyższa ustawa inwalidzka, ani poprzednio obowiązująca ustawa z 18 marca 1921 poz. 195 Dz. Ust., ani wreszcie wydane na jej podstawie rozporządzenia wykonawcze Ministra Spraw Wojsk., Ministra Skarbu i Ministra Opieki Społ. z 10 stycznia 1923 poz. 132 Dz. Ust. oraz instrukcja z 15 maja 1923 (Monitor Polski poz. 232), wydana na zasadzie § 103 tego rozporządzenia, nie zawierają przepisu, na mocy którego przysługiwałoby inwalidzkim komisjom odwoławczym przy urzędach wojewódzkich prawo nadzoru nad czynnościami inwalidzkich komisyj rewizyjno-lekarskich przy starostwach. W szczególności takie prawo nadzoru nie wynikało z § 104 cyt. rozporządzenia z r. 1923; zawarte bowiem w tym przepisie uprawnienie Inwalidzkiej Komisji Odwoławczej do ustalenia utraty zdolności zarobkowej zarówno w stopniu wyższym, jak niższym, aniżeli zostało ustalone w zakwestjonowanem orzeczeniu, przedstawia się w świetle art. 93 rozporządzenia o post. admin. jako uprawnienie władzy o d w o ł a w c z e j, która według tego przepisu nie jest związana ustaleniami instancji niższej. Z użytych zaś w cyt. § 104 rozporządzenia z r. 1923 słów „w zakwestjonowanem orzeczeniu" wynika, że rozporzą-

dzenie to ma na myśli właśnie zmianę orzeczenia I instancji w związku z wniesionem od tego orzeczenia odwołaniem, a nie z urzędu w trybie nadzoru.

A ponieważ na zasadzie art. 101 rozporządzenia o post. admin. jedynie władza n a d z o r c z a może w trybie nadzoru uchylić z urzędu każdą decyzję, o ile zachodzi jeden z warunków w tym artykule pod a) — e) wymienionych, należało zaskarżone orzeczenie uchylić, jako prawnie nieuzasadnione, nie rozpatrując już dalszych zarzutów skargi.

1135.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Koszty leczenia osoby, przekazanej przymusowo do specjalnego zakładu leczniczego z powodów sanitarno-policyjnych.

Właściwy według § 30 ustawy z 30 maja 1908 (Dz. Ust. Rz. str. 381) związek wspierania ubogich nie jest obowiązany ponosić kosztów leczenia osoby, przekazanej przymusowo przez władzę policji obyczajowej do specjalnego zakładu leczniczego z powodów sanitarno-policyjnych. (Teza).

Wyrok NTA z 15 października 1934 l. rej. 1233/33 w sprawie sporno-administracyjnej Krajowego Związku dla Ubogich w Toruniu przeciw Miejscowemu Związkowi dla Ubogich w Toruniu w przedmiocie zwrotu kosztów opieki społecznej.

... Do obowiązków opieki społecznej nad ubogimi należy także obowiązek leczenia w razie choroby (§ 1 ustawy z 8 marca 1871 Zb. ust. pr. str. 130 i art. 3 lit. c ustawy o opiece społecznej z 16 sierpnia 1923 poz. 726 Dz. Ust.).

Do świadczeń z tytułu opieki społecznej nie należą jednak — co również nie jest sporne — koszty leczenia, spowodowane w interesie sanitarno-policyjnym w celu zapobieżenia zarażeniu (por. zbiór orzeczeń niem. Urzędu dla spraw swojszczyzny t. 14 str. 70 i t. 28 str. 77).

Ze znajdującego się w aktach powoda na karcie 15 sprawozdania Ekspozytury Policji śledczej (Wydział obyczajowy) w Toruniu z 7 marca 1929 wynika, że Wanda M. miała być o d s t a w i o n a po odbyciu kary więzienia do domu pracy w Chojnicach, z powodu jednak stwierdzonej u niej choroby wenerycznej nie została o d s t a w i o n a do Chojnic, lecz

do Lecznicy Dobrego Pasterza w Toruniu. Treść powyższego sprawozdania wskazuje niedwuznacznie na to, że umieszczenie M. w lecznicy nastąpiło z polecenia policji obyczajowej w interesie sanitarnym, a mianowicie dla zapobieżenia zarażeniu osób trzecich chorobą weneryczną u niej stwierdzoną, a w szczególności dla zapobieżenia przewleczeniu tej choroby do domu pracy w Chojnicach....

Nie przesądzając przeto kwestji, kto ma ponieść ostatecznie koszty leczenia M. w lecznicy dla wenerycznych w Toruniu, NTA uznał, że koszty te nie wynikają z obowiązku opieki społecznej, że zatem powód, stwierdziwszy ten fakt, miał prawo domagać się zwrotu omyłkowo uiszczonej kwoty....

1136.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Nabycie domicylu wsparcia.

1. Bieg jednorocznego czasokresu, potrzebnego dla nabycia domicylu wsparcia (§ 10 niem. ustawy z 30 maja 1908 Dz. Ust. Rz. str. 381) nie spoczywa w myśl § 14 ust. 1 tej ustawy w czasie leczenia ubogiego lub członków jego rodziny kosztem kasy chorych na zasadzie ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust.

2. Przepis ust. 3 § 29 pow. ustawy z 30 maja 1908 odnosi się wyłącznie do rozmiarów i czasu trwania opieki społecznej, ciążącej według ust. 1 i 2 tego paragrafu na związku wspierania ubogich miejsca służby względnie pracy ubogiego i nie ma wpływu na bieg czasokresu jednorocznego, potrzebnego do nabycia domicylu wsparcia (§ 10 tej ustawy). (Tezy).

Wyrok NTA z 15 października 1934 l. rej. 2221/33 w sprawie Wojewódzkiego Związku Wspierania Ubogich w Poznaniu przeciw Miejscowemu Związkowi Wspierania Ubogich w Myjach w przedmiocie zwrotu kosztów leczenia i utrzymania umysłowo chorego.

1137.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z udziałów naftowych brutto.

Przychody z udziałów naftowych brutto są dochodem z praw majątkowych w myśl art. 3 ust. 1 p. 5 i art. 19 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i skutkiem tego przepis art. 6 ust. 1 tejże ustawy o corocznem prawidłowem odpisaniu na zużycie, względnie potrącaniu strat w przedmiotach, podlegających zużyciu, nie ma zastosowania w odniesieniu do sumy, wyłożonej na nabycie takich udziałów. (Teza).

Wyrok NTA z 15 stycznia 1935 l. rej. 4728/31 w sprawie Feiwla Stempla przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Stempel Feiwel w Sierszy zaskarżył do NTA orzeczenie Komisji Odwoławczej w Krakowie z 12 września 1930 z tego powodu, że od ustalonego za r. 1928 dochodu z udziałów naftowych w kwocie 10.301 zł nie potrącono sumy 5.909,60 zł tytułem amortyzacji tychże udziałów. W odwołaniu mianowicie skarżący twierdził, że cena nabycia udziałów wynosiła dnia 24 lipca 1919 300.000 kor. czyli 48.387 fr. zł. oraz że amortyzacja winna być rozłożona na 14 lat, czyli że należy potrącić sumę 5.909,60 zł jako roczną ratę amortyzacyjną. Władza pozwana natomiast nie uwzględniła odwołania, uznając udziały brutto za lokatę kapitałów taką samą, jak w papierach procentowych, i za mającą charakter czysto spekulacyjny, ponieważ brutta i ich części przechodzą na giełdzie z rąk do rąk i podlegają w cenie wahaniom zależnie od produkcji i konjunktury. Skarga, powołując się na to, że motywy zaskarżonego orzeczenia wzięte zostały z przypisu w podręczniku ustawy o podatku dochodowym, nawiązuje do opinji w tym przypisie wyrażonej, iż udział brutto jest rentą, i zwalcza ten pogląd, jako niezgodny z prawem, wywodząc, że udział brutto nie daje dochodów stałych co do wysokości i nie jest pewny oraz nie dałby się pogodzić z przepisem § 14 ustawy hipotecznej. Dalej wywodzi skarga, że udział brutto jest prawem sui generis, dla którego analogji, o ile chodzi o ustawę podatkową, należy szukać w prawie autorskiem, prawie na wynalazkach i t. p., przy których, o ile zostały odpłatnie nabyte, należy w myśl § 16 rozp. wykon. ustalić wysokość odpisania rocznego w stosunku do wartości i czasu korzystania. Wreszcie przeczy skarga, jakoby lokata kapitału w udziałach brutto miała spekulacyjny charakter.

Trybunał rozważył, co następuje:

Z akt sprawy wynika, że spornym przedmiotem opodatkowania są udziały naftowe, czyli t. zw. brutta. Chodzi tu więc o przyjęte przez uprawnionego do wydobywania żywic ziemnych zobowiązanie do powtarzających się świadczeń cyfrowo lub procentowo oznaczonych udziałów użytkowania żywic ziemnych, które to zobowiązanie w myśl § 13 kraj. ustawy naftowej z 22 marca 1908 Dz. Ust. Kraj. Nr. 61 podlega wpisowi do księgi naftowej jako ciężar realny. Ciężarowi temu odpowiada uprawnienie do pobierania świadczeń, czyli prawo majątkowe. Prawo to przyniosło w roku podatkowym przychód, a więc jest źródłem dochodu, o którem mówi ustawa o podatku dochodowym w art. 3 ust. 1 p. 5. Przepis ten mówi o dochodzie z kapitałów i praw majątkowych. Art. 19 ustawy zaś, wyjaśniając bliżej, co należy uważać za tego rodzaju dochód, wylicza dochody z poszczególnych źródeł, które dadzą się podzielić na następujące grupy: a) dochody, uzyskane z kapitałów, których zwrot jest zastrzeżony otrzymującemu dochód (procenty od pożyczek, wkładów lub rachunków bieżących, procenty od procentów i innych nieotrzymanych w terminie sum, kary konwencjonalne za niezwrócony w terminie kapitał lub niezapłacony w terminie procent, procenty z interesów wekslowych oraz innych zobowiązań pieniężnych, według których kapitał ma być zwrócony po upływie oznaczonego terminu w kwocie przewyższającej pierwotną sumę tego kapitału), b) dochody w postaci procentów z lokat pieniężnych, które ustawa stawia narówni z pożyczkami, wkładami lub rachunkami bieżącemi, c) dochody w postaci procentów od wszelkiego rodzaju papierów wartościowych, d) dochody w postaci dywidend od akcyj i udziałów, e) dochody w postaci wpływów pieniężnych lub mających wartość pieniężną z wszelkiego rodzaju lokat kapitałów, f) dochody w postaci rent, oraz g) dochody z innych praw majątkowych.

Z uwagi na prawny charakter spornego prawa jako ciężaru realnego nie może być wątpliwości, że nie podpada ono pod grupy a), c), d). O lokacie kapitałów mówi się zarówno wówczas, gdy za posiadane pieniądze kupujemy jakiś przedmiot majątkowy, jak i wówczas, gdy pieniądze oddajemy osobom trzecim na pewien czas z obowiązkiem zwrotu. Oczywistą jest rzeczą, że lokata jako taka nie może dać dochodu, lecz daje go albo przedmiot majątkowy za kapitał nabyty, a wówczas mamy do czynienia z dochodem z tego przedmiotu, albo też dochód daje kapitał sam i to wówczas, gdy istnieje obowiązek zwrotu tego kapitału. Skoro ustawa obok innych źródeł dochodu mówi o lokacie kapitału jako źródle dochodu, to stąd wniosek, że ma taką lokatę kapitału na myśli, gdzie kapitał wraca do płatnika.

Wprawdzie ustawa mówi w jednym wypadku (grupa b) o lokacie pieniężnej, w drugim zaś (grupa e) o lokacie „kapitałów", lecz w jednym i drugim przypadku przedmiotem lokaty jest jedna i ta sama rzecz, a mianowicie pieniądze, zatem obydwie grupy różnią się jedynie postacią dochodu, którym w jednym przypadku jest procent, w drugim wpływy pieniężne lub mające wartość pieniężną. Gdy z istoty spornego prawa wynika, że kapitał za nie zapłacony nie wraca do płatnika, nie może ono podpadać również pod grupy b), e). Nie podpada ono też pod grupę f). Rentą bowiem jest każde uprawnienie do pobierania w stale powtarzających się terminach oznaczonej sumy pieniężnej lub oznaczonej ilości rzeczy ruchomych określonego zgóry rodzaju, z wyłączeniem oczywiście rent (annuitetów), które są płacone w regularnych odstępach czasu na umorzenie pożyczki, w tym ostatnim bowiem wypadku mamy do czynienia częściowo z sumą, przeznaczoną na procenty od kapitału, częściowo zaś z sumą, przeznaczoną na umorzenie kapitału. Przy uprawnieniu do udziałów brutto ilość przedmiotów świadczonych nie jest zgóry oznaczona. Wynika z tego, że sporne prawo może być zaliczone jedynie do grupy, o której mowa wyżej pod g). Władza pozwana twierdzi, że to prawo majątkowe ma charakter spekulacyjny. Gdyby jednak nawet przyjąć, że interes, którego wynikiem było nabycie przez skarżącego spornego prawa, był interesem spekulacyjnym, to nie miałoby to żadnego wpływu na rozstrzygnięcie spornego zagadnienia, ponieważ w myśl art. 7 p. 3 ustawy nie jest wyłączony od opodatkowania zysk, wynikający ze sprzedaży przedmiotu majątkowego, o ile sprzedaż jest wynikiem interesu spekulacyjnego. W konkretnym przypadku atoli nie miała miejsca sprzedaż prawa udziałów, nie chodzi więc o zysk otrzymany z takiej sprzedaży, lecz o przychód, który uzyskany został przez posiadacza prawa majątkowego. O tyle więc pogląd władzy nie jest trafny.

Strona skarżąca atoli żąda zastosowania do niniejszego przypadku § 16 rozp. wykon., upatrując analogję spornego prawa z przywilejami i prawami terminowemi (wynalazkami, prawami autorskiemi i t. p.), przy których, o ile zostały odpłatnie nabyte, należy w myśl powołanego przepisu ustalić wysokość rocznego odpisania w stosunku do wartości i czasu korzystania z tych przywilejów i praw. Jeśli jednak skarga swoje roszczenie opiera na przepisach rozporządzenia wykonawczego, to musiałaby też wziąć w rachubę przepis § 35 ust. 5 tegoż rozporządzenia, który zalicza dochód z udziałów brutto do dochodów z majątku w kapitałach. Ponadto już okoliczność, że skarga powołuje się na analogję, nie uzasadnia dostatecznie jej żądania, które wobec tego winno być rozpatrzone na tle przepisu art. 6 usta-

wy. żądanie skargi, rozpatrywane na tle tego przepisu prawa, oznacza, że skarga stratę, jaka powstaje corocznie w spornem prawie wskutek jego czasowego trwania, uważa za identyczną ze stratą w przedmiotach, podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu, na której strącenie z dochodów zezwala cytowany artykuł, czyli że skarga twierdzi, iż sporne prawo podpada pod pojęcie wymienionych przedmiotów. Należy wszakże zauważyć, że wymieniony przepis mówi o przedmiotach, podlegających zużyciu. Wyrażenia tego używa się jedynie w stosunku do rzeczy fizycznych (zmysłowych), mając na myśli zużycie fizyczne, bez względu na to, czy spowodowane ono zostało używaniem przedmiotu, czy też nawet niezależnie od używania fizycznego np. wskutek działania sił przyrody. Odnośnie do praw nie mówimy o ich zużyciu, lecz o zmniejszeniu się ich wartości wskutek upływu czasu, jeżeli są czasowo ograniczone, dając tem samem wyraz tej okoliczności, że na zmniejszenie się wartości prawa ma wpływ jedynie upływ czasu. Nic nie wskazuje na to, że ustawodawca zapoznawał ten normalny stan rzeczy, a nawet przeciwnie w samej ustawie znajduje się wskazówka, że ustawodawca się z nim liczył. Mianowicie ustawa używa tego samego wyrażenia (zużycie) w stosunku do rzeczy, bezsprzecznie zmysłowych (budynki, maszyny i martwy inwentarz). Prowadzi to do wniosku, że ustawa, mówiąc o stratach w przedmiotach, podlegających zużyciu, ma na myśli rzeczy zmysłowe, a nie prawa majątkowe, że więc sporne prawo nie podpada pod przepis art. 6 ustawy. Zresztą zastosowanie tego artykułu jest dopuszczalne jedynie, jeżeli chodzi o potrącenia, związane z osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem przychodów. W danym zaś przypadku mamy do czynienia z wydatkiem na nabycie źródła dochodu, który, jak to Trybunał już wielokrotnie orzekł i uzasadnił, np. w wyroku z 21 listopada 1927 l. rej. 3436/25, nie jest wolny od opodatkowania.

Z powyższych zasad należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

Przedmiotem sporu jest ustalenie wysokości dochodu, podlegającego opodatkowaniu wedle ustawy o podatku dochodowym, pobieranego z udziałów naftowych brutto: w szczególności sporna jest potrącalność odpisów amortyzacyjnych od przychodów z udziałów naftowych brutto, której domaga się strona skarżąca. Rozstrzygnięcie sporu zawisło w myśl wywodów stron oraz motywów orzeczenia NTA od odpowiedzi na pytanie, do której kategorji przychodów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym zaliczyć należy przychody z udziałów naftowych brutto. Zacznę od rozpatrywania trzech różnych opinij, wypowiedzianych w tej kwestji wstępnej przez stronę skarżącą, władzę pozwaną i NTA w motywach wyroku.

Strona skarżąca wywodzi, że przychody z udziałów naftowych brutto są prawem

sui generis, analogicznem do prawa autorskiego i prawa na wynalazkach, które stanowią dochód „z zajęć zawodowych i wszelkich innych zatrudnień o celach zarobkowych" (art. 3 p. 3 b. i art. 17). Władza pozwana i NTA uważają owe przychody za dochód „z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych" (art. 3 p. 5 i art. 19). Atoli władza pozwana uważa przychody z udziałów naftowych brutto za lokatę kapitałów pieniężnych. Natomiast NTA upatruje w nich dochód z „innych praw majątkowych".

Analogja do prawa autorskiego i prawa na wynalazkach nie wydaje mi się uzasadniona, albowiem dochód z praw tego rodzaju jest dochodem z pracy albo dochodem z prawa majątkowego odziedziczonego, względnie odpłatnie nabytego. Natomiast przychody z udziałów naftowych brutto nie stanowią w żadnym wypadku dochodu z pracy. Zresztą poszukiwanie analogji byłoby uzasadnione jedynie wtedy, gdyby istotnie należało uznać przychody z udziałów naftowych brutto za prawo sui generis z powodu niemożliwości włączenia go do jednej z kategoryj przychodów, wymienionych w ustawie. Nie widzę niemożliwości tego rodzaju.

Ten, kto pewien kapitał pieniężny zużytkowuje na nabycie udziałów naftowych brutto, mógł złożyć tenże kapitał w kasie oszczędności lub w banku na procent. Kupił brutta naftowe, powodowany nadzieją osiągnięcia tym sposobem korzyści pieniężnych, przewyższających zyski wynikające z umieszczenia kapitału na procent. Wypadek ten wydaje mi się, że stanowi jedną z „wszelkiego rodzaju lokat kapitałów", o których mowa w art. 19 (w przeciwstawieniu do lokat zapewniających procent lub dywidendę, wyliczonych przedtem w tymże art. 19).

NTA innego jest zdania, powołując się na tę okoliczność, że o lokacie kapitału pieniężnego mówimy tylko wtedy, gdy istnieje obowiązek zwrotu kapitału.

Ustaliwszy zasadę tej treści, NTA wyciąga z niej wniosek, że widocznie ustawodawca w art. 19, mówiąc o „wszelkiego rodzaju lokatach kapitałów", „miał na myśli taką lokatę kapitału, gdzie kapitał wraca do płatnika". Ustawa nie zna tego pojęcia lokaty kapitału pieniężnego, którem NTA posługuje się w swych motywach. Natomiast w cyt. przepisie mówi o lokatach kapitału, zapewniających wpływy pieniężne — bez określania tych wpływów mianem procentu lub zwrotu kapitału. Mimo tego sądzę, że ustawodawca w tym przepisie miał na myśli lokaty kapitału uskutecznione w nadziei powrotu kapitału do rąk płatnika, boć przecie nikt nie lokuje kapitału w sposób, wykluczający zgóry możliwość odzyskania kapitału. Zdaniem NTA, tego rodzaju lokatą kapitału nie może być nabycie przychodów z udziałów naftowych brutto, albowiem w tym wypadku kapitał nie wraca do płatnika.

Nikt się nie spiera o to, że lokatą kapitału jest jego wypożyczenie na procent i że w tym wypadku istnieje specjalnie określone zobowiązanie do zwrotu kapitału, obciążającego dłużnika na rzecz wierzyciela. Niestety bynajmniej stąd nie wynika, ażeby we wszystkich wypadkach udzielania pożyczek kapitał wracał do rąk płatnika (vulgo wierzyciela). Zupełne bankructwa dłużników są na porządku dziennym. Czy kapitał wraca do rąk płatnika, czy nie — to wyłącznie quaestio facti. Zupełnie to samo zachodzi w razie nabywania kapitałem pieniężnym przychodów z udziałów naftowych brutto. Nabywca udziałów brutto spodziewa się, że przychód z tego źródła będzie przewyższał nietylko wydatek na nabycie udziałów, ale także oprocentowanie, któreby uzyskał w razie złożenia tej sumy do kasy oszczędności. Ryzyko tego rodzaju operacji finansowej jest znaczne, czyli spekulacyjne. Niebrak zawodów, ale z pewnością zachodzą wypadki pomyślnego wyniku spekulacji, gdyż w przeciwnym razie niktby jej nie ryzykował. W tych wypadkach kapitał wraca do rąk płatnika w formie świadczeń zobowiązanego, a okoliczność, że świadczenie nie jest nazwane zwrotem kapitału, nie zmienia istoty rzeczy.

Zupełnie podobny wypadek zachodzi w umowach o annuitet właściwy. Posiadacz kapitału pieniężnego, powiedzmy 1000 zł, wypożycza tę sumę dłużnikowi, który zobowiązuje się płacić przez dwadzieścia lat 100 zł rocznie. Aczkolwiek umowa nie przewiduje, ile z rocznej należytości 100 zł przypada na procent, a ile na zwrot kapitału, niepodobna jednak przypuszczać, że wierzyciel nie liczy na zwrot kapitału i że go nie otrzymuje w wypadkach zupełnego uiszczenia się dłużnika ze swych zobowiązań.

Założywszy zgodnie z poglądem NTA, że lokata kapitału z cyt. przepisu art. 19: „wpływy pieniężne... z wszelkiego rodzaju lokat kapitałów" dotyczy wypadków, obejmujących „powrót kapitału do płatnika", i że ani nabycie przychodów z udziałów naftowych brutto ani annuitet właściwy nie podpadają pod pojęcie określone w tym przepisie, w takim razie zdaje mi się, że byłoby niepodobieństwem wymienić jakiekolwiek uprawnienie, podpadające pod to pojęcie. Musielibyśmy wówczas przypuścić, że ten przepis ustawy jest pojęciem bez treści, co przecie jest sprzeczne z ogólnie przyjętemi zasadami interpretacji.

Z chwilą, gdy istnieją powody m. zd. wystarczające do uznania nabycia udziałów naftowych brutto za lokatę kapitału, odpada potrzeba podporządkowania tego zjawiska bardziej ogólnikowemu pojęciu dochodu z innych praw majątkowych.

Zanim przejdę do rozważania pytania, czy odmienny pogląd NTA na kwestję, do której kategorji przychodów zaliczyć należy przychody z udziałów naftowych brutto, przesądza o ustaleniu dochodu opodatkowanego w tych wypadkach, pragnę zauważyć, że władza pozwana wprawdzie słusznie stwierdziła spekulacyjny charakter kupowania udziałów naftowych brutto, że jednak podzielam pogląd NTA, według którego ta kwalifikacja tych interesów nie ma znaczenia dla osądzenia przedmiotu sporu.

NTA orzekł, że potrącalność odpisów amortyzacyjnych od przychodów z udziałów naftowych brutto nie jest przewidziana ustawą, albowiem ustawa dopuszcza jedynie potrącalność odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia przedmiotów fizycznych (art. 6). Ścieśnienie pojęcia amortyzacji do zużycia przedmiotów fizycznych i to tylko martwych, bo tylko o tych przedmiotach fizycznych jest mowa w pow. art. 6 expressis verbis, wydaje mi się sprzeczać z dotychczasowem rozumieniem owego przepisu art. 6, mocą którego wolno potrącić koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów. Za koszt zachowania przychodów uważano — sądzę, że słusznie — koszt konserwacji i amortyzacji. Uważano odpisanie na zużycie przedmiotów martwych, wymienione w tem samem zdaniu w ustawie, za jeden z przypadków potrącalnych odpisów amortyzacyjnych. § 26 rozp. wykon. pozwala potrącić jako „koszt prowadzenia gospodarstwa rolnego" „utrzymanie w dobrym stanie oraz uzupełnienie żywego i martwego inwentarza gospodarczego w granicach pierwotnego stanu". Otóż pierwsza z tych dwóch pozycyj odpowiada pojęciu konserwacji, druga amortyzacji, przyczem chodzi także o amortyzację żywych przedmiotów fizycznych, nie wymienionych expressis verbis w art. 6. Jeszcze wymowniejszy w tym związku jest § 16 rozp. wykon., dopuszczający uskutecznianie odpisów amortyzacyjnych przy sposobności obliczania dochodu z praw autorskich, a więc dopuszczający potrącanie zużycia praw, nie stanowiących przedmiotów fizycznych. Nie mam zamiaru wyczerpującego omawiania tej kwestji, ponieważ uważam, zgodnie z orzeczeniem NTA, potrącalność odpisów amortyzacyjnych od przychodów z udziałów naftowych za niedopuszczalną, atoli z powodów odmiennych od tych, które NTA wymienia w motywach swego orzeczenia.

Uważam nabycie udziałów naftowych brutto za lokatę kapitału. Wpływy pieniężne lub mające wartość pieniężną z tej lokaty kapitału nie mogą być pomniejszone o równowartość odpisów amortyzacyjnych, albowiem stanowią dochód podlegający opodatko-

waniu tylko o tyle, o ile przekraczają zwrot kapitału. Niewątpliwie obliczenie, ile z wpływów pieniężnych danego roku przypada na zwrot kapitału, a ile na procent, jest trudne, a w pewnej mierze dowolne. Praktyczne trudności rozwiązania problemu nie mogą jednak żadną miarą przesądzać o zasadzie miarodajnej dla rozstrzygnięcia przedmiotu sporu.

Podobna trudność zachodzi także w odniesieniu do opodatkowania dochodu z annuitetów (ut supra). § 38 rozp. wykon. opiewa: „przy ratach ryczałtowych (annuitetach) częścią składową dochodu jest tylko kwota odsetek w racie ryczałtowej zawarta". Możnaby zarzucić, że rozp. wykon. ma na myśli jedynie annuitety t. zw. niewłaściwe, wypłacane na zasadzie umów wyraźnie specyfikujących, ile z wypłaconego rocznie annuitetu przypada na procent, a ile na amortyzację. Tekst rozp. wykon. nie zawiera tego ograniczenia. Choćbyśmy jednak przypuścili, że rozp. wykon. ma na myśli annuitety, których podział na procent i amortyzację jest zgóry ustalony, to jednak niema żadnego, uzasadnionego w ustawie, powodu niestosowania zasady, o której mowa w § 38, czy to do annuitetów niepodzielonych umownie, czy też do przychodów rocznych z udziałów naftowych brutto, a to tem bardziej, że przecie we wszystkich trzech przypadkach chodzi o prawa terminowo ograniczone.

§ 35 rozp. wykon., przytoczony w motywach orzeczenia NTA, określa dochód z udziałów brutto jako „dochód z majątku w kapitałach". Dywidendy są także dochodem z majątku w kapitałach. Czy na tej podstawie, że cała kwota wypłacana tytułem dywidend stanowi dochód, podlegający opodatkowaniu, i że wpływy pieniężne, przypadające posiadaczom udziałów brutto, są dochodem podobnym do dywidend, czy na tej podstawie nie możnaby uzasadnić wniosku o zaliczeniu do dochodu całej sumy wpływów pieniężnych, przypadających bruttowcom, bez odliczania czegokolwiek tytułem zwrotu kapitałów? Między dywidendą a przychodem z udziałów brutto zachodzą znaczne różnice. Popierwsze, dywidendy w przeciwstawieniu do przychodów z udziałów brutto nie są prawem terminowem. Powtóre, akcjonarjusz ma prawo do części masy likwidacyjnej w razie rozwiązania spółki akcyjnej, podczas gdy posiadacz udziału brutto nie może sobie skutecznie rościć podobnego prawa. W tym stanie rzeczy analogja, o której mowa, nie wytrzymuje krytyki. Definicja rozporządzenia wykonawczego nie jest sprzeczna z poglądem, wedle którego nabycie udziałów brutto jest lokatą kapitału.

Quid iuris, jeżelibyśmy jednak przyjęli zgodnie z poglądem NTA, że przedmiotem sporu nie jest lokata kapitału, jeno dochód z innych praw majątkowych? Zdaje mi się, że także i w tym wypadku należałoby zastosować konstrukcję prawną, którą starałem się codopiero uzasadnić. Art. 7 ustawy o podatku dochodowym stanowi: „Nie uważa się za dochód takich przychodów, które stanowią zwrot majątku". Wydaje mi się rzeczą niewątpliwą, że roczne wpływy pieniężne, wypłacone przez producentów tym, którzy nabyli udziały brutto, są częściowo zwrotem majątku, wyłożonego na ich nabycie.

Gdybyśmy założyli, że wpływy pieniężne, których opodatkowanie stanowi przedmiot sporu, są w całości dochodem, podlegającym opodatkowaniu, wówczas zdarzyćby się mogło w wypadkach spadku tych przychodów poniżej granicy, zapewniającej normalne oprocentowanie i zwrot kapitału zużytego na nabycie udziałów brutto, że zaistniałby obowiązek opłacania podatku dochodowego mimo osiągnięcia strat, a nie dochodów, przez zobowiązanego do uiszczenia podatku, co chyba trudno uznać za zgodne z ustawą.

Streszczam się. Nabycie udziałów naftowych brutto uważam za lokatę kapitału, a wpływy z niej za podlegające opodatkowaniu, o ile nie stanowią zwrotu kapitału, wobec czego odpisy amortyzacyjne nie wchodzą w grę.

Adam Krzyżanowski

1138.

PODATEK DOCHODOWY.

Opodatkowanie uposażenia służbowego i wynagrodzenia za najemną pracę, polegającego wyłącznie na udziale w zyskach przedsiębiorstwa. Potrącanie takiego uposażenia i wynagrodzenia z przychodów przedsiębiorstwa.

Umowy, które wysokość uposażenia służbowego, względnie wynagrodzenia za najemną pracę, normują wyłącznie w procentowym stosunku do rocznych zysków przedsiębiorstwa, jako nie mieszczące się w ramach umów służbowych, względnie najmu pracy, nie uzasadniają opodatkowania tych wynagrodzeń według działu II ustawy o podatku dochodowym, ani ich potrącania jako kosztów przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 28 lutego 1935 l. rej. 5108/32 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Grudziądzu na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930 dla Czesława Nagórskiego.

Czesław Nagórski ze Starogardu zeznał w terminie dla wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1930 m. i. dochód z przedsiębiorstw w kwocie 23.342,34 zł. Przy rewizji ksiąg handlowych stwierdzono, że płatnik w miarodajnym okresie osiągnął z przedsiębiorstw 46.684,68 zł dochodu, który podzielił w ten sposób, że sobie pozostawił 50%, t. j. zeznaną kwotę 23.342,34 zł, zaś resztę po 25% (po 11.671,17 zł) zaksięgował na rzecz swoich dwóch synów. Z odpowiedzi na dekret wątpliwości wynika, że 50% zysku z przedsiębiorstw zaksięgował płatnik na rzecz synów za współpracę w przedsiębiorstwach. Komisja Szacunkowa ustaliła dochód płatnika z przedsiębiorstw w kwocie 46.684,68 zł. W odwołaniu płatnik domagał się ustalenia dochodu z przedsiębiorstw w kwocie zeznanej, twierdząc, iż na podstawie ustnej umowy z synami przypada na nich 50% zysków z przedsiębiorstw jako wynagrodzenie za współpracę w przedsiębiorstwach. Przesłuchany przez Komisję Odwoławczą, płatnik oświadczył, że synowie przyznanych im z podziału zysku sum nie podejmują, lecz pozostają one w przedsiębiorstwie na specjalnem koncie. Przewodniczący Komisji Odwoławczej wniósł o nieuwzględnienie odwołania. Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem zniżyła dochód płatnika z przedsiębiorstw do kwoty 23.342,34 zł, wyłączając z podstaw opodatkowania 50% zysku z przedsiębiorstw z uwagi na to, że synowie płatnika są pracownikami przedsiębiorstw, a ich wynagrodzenie unormowane jest ustną umową na 50% zysku (po 25% na każdego z dwóch synów).

Skarga Przewodniczącego Komisji Odwoławczej zarzuca obrazę prawa, wywodząc, iż płatnik, jako wyłączny właściciel przedsiębiorstw, winien opłacać podatek dochodowy od swego zysku, osiąganego z tytułu prowadzenia tych przedsiębiorstw, ponieważ udział synów w zyskach przedsiębiorstw nie jest wynagrodzeniem za najemną pracę, podlegającem opodatkowaniu według działu II ustawy o podatku dochodowym. Pozatem podnosi skarga, że skoro według oświadczenia płatnika synowie nie podejmują kwot, przyznanych im z tytułu udziału w zyskach, i kwotami temi dysponuje płatnik, to podlegają one u płatnika opodatkowaniu na podstawie przepisów art. 11 ustawy o podatku dochodowym.

Zarzuty skargi należało uznać za trafne.

Bezsporne jest między stronami, że wyłącznym właścicielem przedsiębiorstw, z których dochód jest przedmiotem sporu, jest płatnik. Dalej bezsporne jest, iż według prowadzonych prawidłowych ksiąg handlowych zyski z omawianych przedsiębiorstw wynosiły w miarodajnym okresie kwotę 46.684,68 zł. Z akt sprawy wynika, że sumy po 11.671,17 zł zostały zaksięgowane na dobro dwóch synów płatnika, jako ich 25% udział w zyskach przedsiębiorstw. Według art. 20 ustawy o podatku dochodowym za dochód z uposażeń służbowych i z najemnej pracy uważa się wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzach lub w naturze, uzyskiwane przez pracownika ze swego stosunku służbowego lub najmu pracy, łącznie z wszystkiemi dodatkami. W myśl ogólnych zasad, stosowanych zgodnie z istotą odnośnej umowy na rynku pracy, uposażenie służbowe, względnie wynagrodzenie za najemną pracę jest umawiane i wypłacane perjodycznie, z tem, że obok wynagrodzenia perjodycznego, są też umawiane dodatkowe wynagrodzenia, oznaczone bądź kwotowo, bądź procentowo w zależności od wyników pracy. Natomiast nie mieszczą się w tych ramach i, jak notorycznie znane jest, pomiędzy pracownikami a pracodawcami nie istnieją takie umowy służbowe, względnie umowy najmu pracy, któreby wysokość uposażenia służbowego względnie wynagrodzenia za najemną pracę normowały wyłącznie w procentowym stosunku do rocznych czystych zysków przedsiębiorstwa, a zatem uzależniały otrzymanie wynagrodzenia od osiągnięcia takich zysków przez pracodawcę, bez żadnych wypłat, czy to perjodycznych, czy też chociażby zaliczkowych, dokonywanych w ciągu roku operacyjnego. W tych warunkach należało uznać, że kwoty w wysokości 25% zysków miarodajnego okresu operacyjnego, zaksięgowane z czystych zysków przedsiębiorstw płatnika na rzecz jego dwóch synów, nie są uposażeniem służbowem, ani też wynagrodzeniem za najemną pracę i że z tego tytułu nie podlegają odliczeniu przy ustalaniu dochodu podatkowego z tych przedsiębiorstw. Gdyby nawet przyjąć, jak twierdzi płatnik, że udział w zyskach przedsiębiorstw został synom rzeczywiście wypłacony i że synowie temi sumami

dysponowali, to pomijając fakt, iż twierdzenie to jest sprzeczne z aktami sprawy i oświadczeniem płatnika, złożonem przed Komisją Odwoławczą — należało i w tym wypadku uznać, że kwoty przyznane synom nie są potrącalne przy ustalaniu dochodu podatkowego z przedsiębiorstw, jako wydatek nie związany z osiągnięciem dochodu. Kwoty te bowiem w tym przypadku byłyby darowizną płatnika na rzecz synów, niepotrącalną w myśl art. 6, 8 p. 6 i 17 ustawy o podatku dochodowym.

Skoro zatem władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu — wbrew temu, co wyżej wywiedziono — uznała kwoty, zaksięgowane na rzecz synów, za uposażenie służbowe względnie za wynagrodzenie za najemną pracę i, wychodząc z tego mylnego założenia, uznała te kwoty za potrącalne przy ustaleniu dochodu z przedsiębiorstw płatnika, należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z ustawą.

Omawiany wyrok jest pod względem metodologicznym niezmiernie charakterystyczny: stanowi bowiem wyraz tendencji judykatury NTA do zwalczania obejścia obowiązku podatkowego — bez oparcia się na jakimś specjalnym przepisie, lecz jedynie w drodze wykładni pojęcia dochodu podatkowego.

Pojęcie dochodu podatkowego jest pojęciem specyficznem (autonomicznem), niepokrywającem się z pojęciem dochodu prawa cywilnego. Definicja podatkowa dochodu, podana w polskiej ustawie o podatku dochodowym, a wzorowana na ustawach pruskiej i austrjackiej — jak większość definicyj podatkowych zawiera składniki zaczerpnięte bądź to z dziedziny cywilno-prawnej, bądź to z nauk ekonomicznych. Zrozumiałe więc jest, że definicja ta jest prawnie tworem niedoskonałym, niedoskonałość jej zaś daje możność płatnikom przez formalnie dozwolone, lecz s z t u c z n e posunięcia wykorzystać sytuację prawną i uniknąć tych ciężarów podatkowych, które normalnie powinni ponieść.

Ciężar podatkowy z reguły — przynajmniej w podatku dochodowym — przywiązany jest do zjawisk gospodarczych, forma zaś cywilno-prawna, w jakiej zjawiska te występują, stanowi raczej wskaźnik dla opodatkowania, niż samą podstawę opodatkowania (na tem właśnie polega autonomiczność prawa podatkowego).

Zwalczanie obejścia obowiązku podatkowego może być przeprowadzone bądź drogą specjalnych przepisów (u nas np. art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, uniemożliwiający podział zysków, osiągniętych przez osobę prawną, pod postacią uposażeń zarządu, lub nowela do art. 21, uniemożliwiająca sztuczne zmniejszenie zysków na korzyść zagranicy), bądź też w drodze przepisu ogólnego, którego w Polsce nie mamy, a który jest w klasycznej formie wprowadzony w Niemczech (§§ 5 i 6 niem. Reichsabgabenordnung w poprzedniej redakcji, obecnie §§ 13 i 14, które zakazują w jak najbardziej ogólny sposób nadużywania form prawa cywilnego dla uniknięcia obowiązku podatkowego).

Obejście obowiązku podatkowego polega właśnie na wytworzeniu sztucznego stanu prawnego, nieodpowiadającego normalnemu układowi stosunków gospodarczych.

Niemiecka doktryna, w oparciu się na ordynacji podatkowej, ustaliła całą klasyfikację sposobów obejścia obowiązków podatkowych. (Klasyfikację tę przytoczyłem w artykule „Obejście ustaw podatkowych", PPH 1927 Nr. 8).

Zdefinjować obejście podatkowe można, powtarzając słowa Hensla (Zur Dogma-

tik des Begriffs „Steuerumgehung“): „Obejście podatkowe jest to osiągnięcie określonego stanu gospodarczego w drodze obejścia tej prawnej czynności, którą prawodawca uznaje za normalną w obrocie gospodarczym i którą wskutek tego ustalił jako warunek powstania obowiązku podatkowego.“

Omawiany wyrok podkreśla, iż notorycznie znane jest, że nie istnieje pomiędzy pracownikami a pracodawcami na rynku pracy umowa, na jaką płatnik się powoływał dla zmniejszenia swojego podatku. Jest poza sporem, że umowa quaestionis jest dopuszczalną formą umów. Istota sprawy polega właśnie na tem, że płatnik powoływał się na umowę, która nie była typową.

NTA w wywodach swoich nie powołuje się na jakikolwiek specjalny przepis. W ten więc sposób judykatura, jak to często bywa, wchodzi w miejsce ustawowych norm; tworzy się zamiast prawa ustawowego — prawo sędziowskie. Podkreśliłem tę okoliczność w glosie OPA 590/34.

Jestem zdania, że taki stan rzeczy nie jest pożądany. (Inaczej na tę kwestję zapatruje się prof. Jerzy Michalski w glosie OPA 1073/35). Jest m. zd. rzeczą nieodzowną uzupełnienie naszego ustawodawstwa podatkowego na wzór niemieckiego ogólnemi przepisami, z których NTA mógłby wydedukować znacznie łatwiej swoją judykaturę.

Mogę obecnie stwierdzić, że argumenty, któremi operowałem w 1927 r. w powołanym wyżej artykule, nie straciły na aktualności. Pisałem wówczas: „Naogół biorąc, stan dzisiejszy da się scharakteryzować jako stan nieuregulowanej żadnym pozytywnym przepisem wojny, prowadzonej przez władzę administracyjną z prawdziwem lub rzekomem obejściem obowiązków podatkowych. Walki takiej w zasadzie nie można uważać za stan sprzeczny z właściwem zrozumieniem wykonania ustaw podatkowych. Jednakże walka ta — rzecz jasna — winna być prowadzona w odpowiednich formach i z odpowiedniemi gwarancjami obrony praw płatnika. Te ostatnie momenty są właśnie najsłabszym punktem naszego obecnego systemu. Brak pozytywnego przepisu o sposobie zwalczania obejścia podatkowego, brak gwarancji dla płatnika — jasno stawia przed nami zadanie de lege ferenda: Idąc za postępem czasu nasza przyszła ordynacja podatkowa nie powinna odrzucić możności zwalczania obejścia ustaw podatkowych, lecz powinna walkę tę usankcjonować, wprowadzając jednocześnie odpowiednie formy i gwarancje obrony interesów płatnika.“

W. J. Szatensztejn

1139.

PODATEK DOCHODOWY.

Opodatkowanie członków rodziny.

Stwierdzenie, iż rzeczywisty zarząd majątkiem sprawuje sama żona lub z jej upoważnienia ktoś inny, wyklucza pod rządem austr. ustawy cywilnej uznanie, iż mężowi służy prawo rozporządzania dochodami z tego majątku (art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 16 maja 1935 l. rej. 2844/32 w sprawie Aby Fischlera we

Lwowie przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest zastosowanie przepisu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) przez doliczenie do dochodu skarżącego dochodu, uzyskanego przez jego żonę z części nieruchomości miejskiej, stanowiącej jej własność, a zarządzanej przez inną współwłaścicielkę tej nieruchomości.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżący podniósł w odwołaniu, że dana część nieruchomości jest częściowo odziedziczona przez jego żonę po ojcu, częściowo przez nią za oszczędności nabyta, że zgodnie z testamentem ojca żony zarząd tą nieruchomością sprawuje inna współdziedziczka, że dochody, przypadające na żonę z tej nieruchomości, są przez zarządczynię do jej rąk wypłacane i przez nią zużywane. Zarzuty te zresztą podniesione były już w toku postępowania wymiarowego i potwierdzone zeznaniami skarżącego i jego żony, tudzież przedłożonemi dokumentami.

Zaskarżona decyzja nie rozprawia się z powyższemi zarzutami, powołując się jedynie na przepisy ustawy o podatku dochodowym.

Odpowiedź na skargę uzasadnia stanowisko władzy pozwanej tem, iż skarżący, choć nie miał prawa zarządu majątkiem żony, ani też żadnego wpływu na dochody z tego majątku płynące, to jednak miał prawo użytkowania tych dochodów w celu utrzymania swej rodziny, skarżący bowiem nie udowodnił, że prawa takiego nie miał.

Motywy te nie są uzasadnione w przepisach austr. ustawy cywilnej, regulujących zarząd i użytkowanie majątku małżonków. Przepisy te nie dają mężowi prawa użytkowania majątku żony ani pobierania dochodów z tego majątku, zawierają jedynie postanowienie, iż „domniemanie prawne przemawia za powierzeniem przez nią zarządu swego wolnego majątku mężowi, jako swemu zastępcy prawnemu" (§ 1238 u. c.) oraz że „ze względu na taki zarząd" ma mąż stanowisko uprzywilejowane, odpowiadając „jedynie za majątek zakładowy lub kapitał", i nie mając „obowiązku składania rachunków z dochodów, pobranych w czasie zarządu, jeśli tego wyraźnie nie zastrzeżono" (§ 1239 u. c.). Prawo dyspozycji męża dochodami z majątku żony wynika więc z tych przepisów tylko wtedy, gdy mąż faktycznie wykonuje zarząd majątkiem żony bez jej sprzeciwu i bez obowiązku składania rachunków. Za istnieniem takiego zarządu przemawia wprawdzie domniemanie, domniemanie to jednak może być obalone, a wystarcza do jego obalenia stwierdzenie faktu, że rzeczywisty zarząd tym majątkiem sprawuje sama żona lub z jej upoważnienia kto inny. W tym wypadku mąż z mocy ustawy nie ma żadnego prawa do żądania wyda-

wania sobie przez zarządcę dochodów z majątku żony, ustawa bowiem, jak wyżej zaznaczono, nie przyznaje mężowi prawa użytkowania majątku żony, a tylko takie prawo uzasadniałoby roszczenie o wydanie pożytków tego majątku. Niema więc w tym wypadku podstaw do domniemania, że mąż faktycznie rozporządza dochodami z tego majątku. Żadnego znaczenia dla oceny niniejszej sprawy nie ma powołany w odpowiedzi na skargę przepis § 139 u. c., z przepisu bowiem tego nie wynika w najmniejszej mierze prawo użytkowania majątku żony przez męża, ani prawo rozporządzania dochodami z majątku żony.

W tym stanie rzeczy podniesione przez skarżącego w postępowaniu wymiarowem i odwołaniu zarzuty miały istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, czy zachodzą warunki zastosowania art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym — w szczególności, czy skarżącemu przysługiwało prawo rozporządzania dochodem z majątku nieruchomego żony. Obowiązkiem tedy władzy pozwanej było z zarzutami odwołania się rozprawić, brak zaś takiego rozprawienia się stanowi istotną wadliwość postępowania....

1140.

PODATEK DOCHODOWY.

Dopłata za buraki „akcyjne".

Dopłata za buraki, wydzielona akcjonarjuszom cukrowni ponad rynkową cenę dostarczonych przez nich buraków („akcyjnych") stanowi udział w zyskach w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 29 maja 1935 l. rej. 11.368/31 w sprawie Cukrowni „Unisław" przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Skarga zwalcza doliczenie do podstaw wymiaru podatku dochodowego na r. 1930 kwoty 78.760 zł, wypłaconej akcjonarjuszom tytułem dopłaty za buraki akcyjne.... W toku postępowania odwoławczego przedstawione zostały Spółce w odniesieniu do tego doliczenia wątpliwości władzy, w odpowiedzi na które Spółka podniosła, że sporną sumę wypłacono akcjonarjuszom ze sum obrotowych jako dopłatę za specjalne obowiązki, jakie ponoszą akcjonarjusze co do uprawy i odstawy buraków w myśl statutu Spółki, ustawa zaś handlowa nie postanawia, że przedsiębiorstwa fabryczne mają płacić za dostarczony surowiec jednakie ceny.... Władza pozwana

uzasadniła powyższe doliczenie, jak następuje: dopłaty, oparte na postanowieniach statutu, stanowią formę udziału w zyskach, sporna kwota podlega zatem doliczeniu w myśl art. 6 i 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) ....

NTA uznał w odniesieniu do dopłat za buraki „akcyjne" za słuszne stanowisko władzy, że wynagrodzenie akcjonarjuszów za świadczenia, przewidziane statutem spółki akcyjnej, o ile przekracza zwyczajną wartość tych świadczeń, stanowi formę podziału zysków spółki akcyjnej. Jeśli się bowiem zważy cel założenia spółki akcyjnej, którym jest zapewnienie akcjonarjuszom korzyści gospodarczych, oraz cel postanowień statutu, zapewniających akcjonarjuszom zbyt ich produkcji na rzecz spółki akcyjnej i osiąganie w ten sposób ze swego gospodarstwa większych i pewniejszych korzyści, to musi się uznać, że związane z tym celem postanowienia statutowe, nakładające na akcjonarjuszów specjalne obowiązki oraz odpowiedzialność w stosunku do spółki, nie mogą być podstawą odrębnego wynagrodzenia ze strony spółki, te bowiem obowiązki akcjonarjuszów są przez nich przyjęte przedewszystkiem w ich własnym interesie dla zapewnienia sobie korzyści z wzajemnych obowiązków spółki. Na zarzut zaś, że ustawa handlowa nie nakazuje zakupu surowców po równych cenach od wszystkich dostawców, zaznaczyć należy, że ta okoliczność nie może jeszcze rozstrzygać o kwalifikacji podatkowej spornej pozycji. W tym związku należy zauważyć, iż nowy kodeks handlowy w art. 361 § 4 wyraźnie stanowi, że wynagrodzenie za świadczenia akcjonarjuszów, związane z posiadaniem akcyj imiennych, nie może przekraczać zwykłej ceny, przyjętej w obrocie....

1141.

PODATEK DOCHODOWY.

Zagraniczna spółka akcyjna, dopuszczona do działalności na obszarze Rzeczypospolitej — podstawa wymiaru.

Przedmiotem opodatkowania zagranicznej spółki akcyjnej, dopuszczonej do działalności na obszarze Rzeczypospolitej, jest całość jej działalności gospodarczej na tym obszarze, a nie dowolnie przez nią określone wyniki działalności jej oddziału, mającego tu siedzibę. (Teza).

Wyrok NTA z 27 maja 1935 l. rej. 2058/32 w sprawie Tow. Akc. Przemysłu Włóknistego w Częstochowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1926.

Przedmiotem sporu jest kwestja, czy słusznie pominięto przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1926 księgi skarżącej i dochód ustalono na zasadzie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Władza pozwana uzasadniła pominięcie ksiąg handlowych przedewszystkiem tem, że księgi te nie ujawniają całokształtu działalności gospodarczej Spółki na terenie Państwa Polskiego, nie ujawniają bowiem ani kosztu surowców, ani wpływów ze sprzedaży towarów, z tych surowców na rachunek centrali w Paryżu wyprodukowanych, ani też nie ujawniają remanentów towarów, stanowiących własność centrali. Ponadto wymiar zaoczny uzasadniła władza pozwana brakiem dostatecznych wyjaśnień i dowodów na okoliczności, których wyjaśnienia i udowodnienia w toku postępowania od skarżącej żądano.

Skarżąca zwalcza stanowisko władzy pozwanej, wywodząc, iż posiada ona, jako działająca na zasadzie zezwolenia władz polskich w myśl rozporządzenia z 13 czerwca 1922 poz. 474 Dz. Ust., całkowitą prawną odrębność od centrali paryskiej, że więc zawarta przez nią z centralą umowa, mocą której przerabia ona tylko za wynagrodzeniem surowce tej centrali lub przez centralę od osób trzecich do przerobu przyjęte, a wyprodukowany towar sprzedaje na rachunek centrali za prowizją — winna być przez władze podatkowe respektowana, a tem samem księgi jej, ujawniające jej działalność gospodarczą zgodnie z treścią tej umowy, winny być uznane za prawidłowe.

NTA rozważył, co następuje:

Jest niesporne, że skarżąca spółka jest francuską spółką akcyjną, mającą siedzibę w Paryżu, a w Polsce działa na zasadzie zezwolenia władz polskich na warunkach, ustalonych rozporządzeniem min. z 13 czerwca 1922, że na działalność w Polsce wydzielono z jej kapitału kwotę 5.000.000 fr. fr. i że przedstawicielstwo polskie ma siedzibę w Częstochowie. Z faktów tych wynika niesłuszność zasadniczej przesłanki skargi, mianowicie brak „całkowitej" odrębności prawnej oddziału krajowego skarżącej spółki w stosunku do jej centrali. Taka „całkowita odrębność" oznaczałaby nic innego, jak odrębną osobowość prawną, o czem, jak sama skarga przyznaje, nie może być mowy. Odrębność agend Spółki, prowadzonych w Polsce, ma tylko to znaczenie, że w myśl przepisów cyt. rozp. min. całość tych agend musi być ujęta w przepisane formy organizacyjne, a więc muszą one podlegać jednolitemu kierownictwu przedstawicielstwa polskiego, musi Spółka prowadzić odrębną dla tych agend księgowość w Polsce, musi ona sporządzać i ogłaszać odrębne bilanse ze swej działalności w Polsce, wydzielić dla tych agend część kapitału i t. d. W dziedzinie podatkowej odrębność ta wynika z jednej strony — o ile chodzi o podatek dochodowy —

z przepisu art. 1 p. 5 b) ustawy o podatku dochodowym, zakreślającego przedmiotowe granice obowiązku podatkowego zagranicznej osoby prawnej, z drugiej strony z przepisu art. 21 tejże ustawy w związku z przepisem § 4 p. d) i e) cyt. rozp. min., z których wynika, że opodatkowanie tych osób prawnych następuje z reguły na zasadzie zysków bilansowych, wyprowadzonych na podstawie prawidłowych ksiąg handlowych, obejmujących całokształt działalności wykonywanego przez spółkę na terenie Rzeczypospolitej przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego. Zarówno jednak z przepisów ustawy o podatku dochodowym, jak i rozporządzenia z 13 czerwca 1922 wynika, że tak przedmiotem ksiąg handlowych i bilansów, jak i opodatkowania, jest całość działalności gospodarczej spółki jako takiej na terenie Rzeczypospolitej, a bynajmniej nie dowolnie przez spółkę określone wyniki działalności jej oddziału, mającego siedzibę w Polsce. Odrębność materjalna ogranicza się tylko do wydzielenia części kapitału spółki dla działalności w Polsce — i z tej odrębności wynika dopuszczalność stosunków finansowych między spółką a jej polskim oddziałem, podobnych do umów pożyczki, rachunku bieżącego i t. p. Pozatem jednak odrębność jest tylko formalna i wyraża się jedynie w obowiązku udzielenia przez spółkę odpowiednich pełnomocnictw przedstawicielstwu polskiemu oraz ujmowania całości działalności w Polsce w odrębną księgowość i bilanse. Utrzymanie tej odrębności jest podstawowym warunkiem dopuszczenia zagranicznej spółki do działalności w Polsce, jest ona więc nakazem ustawowym. Niezachowanie tego nakazu przy prowadzeniu ksiąg odbiera im cechę prawidłowych ksiąg handlowych w rozumieniu art. 21 ustawy o podatku dochodowym, wyklucza więc możliwość oparcia wymiaru podatku dochodowego na zasadach art. 21 ustawy. Jasnem jest, iż księgi, nie obejmujące całokształtu działalności spółki jako takiej w Polsce, nie mogą być podstawą opodatkowania spółki, gdyż nie zawierają danych, na których zasadzie możnaby ustalić cały dochód spółki, podpadający w myśl art. 1 p. 5 b) opodatkowaniu w Polsce.

Oczywiście przepisy, nakazujące formalne wyodrębnienie działalności spółki zagranicznej w Polsce, nie stoją na przeszkodzie dowolnemu uregulowaniu przez spółkę jej stosunków wewnętrznych, w szczególności też stosunku między jej centralą a polskim oddziałem lub oddziałami. Uregulowanie to jednak nie ma skutków nazewnątrz, w szczególności też w stosunku do zakresu obowiązku podatkowego spółki, ten bowiem zakres określają jedynie ustawy i podatnik oczywiście nie może wewnętrznemi swemi zarządzeniami zmienić przedmiotu opodatkowania ani rozciągłości obowiązku podatkowego. Toteż w stosunku do władz podatkowych powoływanie się na wewnętrzne zarządzenia spółki, choćby ubrane w formę „umowy" między centralą a oddziałem, musi pozostać bezskutecznem, jeśli

umowy te powodują usunięcie jakiejkolwiek części działalności gospodarczej spółki w Polsce z pod opodatkowania.

Skoro w niniejszej sprawie „umowa" taka została zawarta i treść jej powoduje przerzucenie zysków, uzyskiwanych z działalności w Polsce, do centrali paryskiej, a wskutek wykonania tej umowy została wyeliminowana z ksiąg i z bilansów spółki, mających obejmować całokształt jej działalności w Polsce, poważna część tej działalności — księgi te i bilanse nie mogą służyć za podstawę wymiaru podatku dochodowego, nie obejmując całości dochodów uzyskanych przez spółkę z jej przedsiębiorstwa przemysłowego w Polsce. Wychodząc z ogólnego pojęcia dochodu, ustalonego w art. 6 ustawy, musi się uznać za dochód — po uwzględnieniu wskazanych tym przepisem potrąceń — całą osiągniętą różnicę między kosztami nabycia i przerobienia surowca na rachunek własny, a ceną pozbycia wyrobów gotowych, jak również całość wynagrodzenia, uzyskanego za przerób surowców na rachunek osób trzecich (art. 17 ustawy). Księgi i bilans skarżącej, obejmujące jej działalność w Polsce, wykazują jednak tylko wynagrodzenie za przerób i za sprzedaż, którem centrala uznaje swój polski oddział. Tego rodzaju prowadzenie rachunków oddziału może być zresztą w ustroju wewnętrznym spółki uzasadnione, niemniej jednak nie mogą tak prowadzone rachunki być podstawą ustalenia dochodu podatkowego spółki jako takiej, osiągniętego w związku z prowadzeniem przez nią działalności w Polsce. Podstawą tego ustalenia mogłyby być tylko księgi i bilanse, ujawniające zarówno koszt surowca, koszty przerobu, administracji, sprzedaży i t. p., jak i uzyskane przychody ze sprzedaży oraz pozostałe remanenty — o ile chodzi o przerób i sprzedaż na rachunek spółki — o ile zaś chodzi o przerób na rachunek osób trzecich, całkowite wynagrodzenie, uzyskane przez spółkę od osób trzecich, a nietylko część tego wynagrodzenia, oddaną przez centralę oddziałowi. Gdy skarżąca ksiąg, zawierających takie dane, nie przedłożyła, ani też nie wykazała odpowiadającego tym danym dochodu w zeznaniu, ani wreszcie nie udowodniła tych elementów koniecznych dla ustalenia dochodu w inny sposób, uznał NTA oparcie wymiaru na art. 63 ust. 2 z pominięciem ksiąg handlowych za całkowicie uzasadnione.

Z tych powodów NTA skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

1142.

PODATEK DOCHODOWY.

Zagraniczna spółka akcyjna, dopuszczona do działalności na obszarze Rzeczypospolitej — odsetki, zaliczone na rzecz centrali przez krajowy oddział.

Okoliczność, że krajowe przedsiębiorstwo zagranicznej spółki akcyjnej jest samoistnym podmiotem podatkowym, nie wyklucza uznania odsetek, zaliczonych przez to przedsiębiorstwo na rzecz centrali, za oprocentowanie własnego kapitału (art. 8. p. 4 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 2 maja 1935 l. rej. 1511/33 i 1512/33 w sprawie firmy: Towarzystwo Akc. Zakładów Hutniczych Huta Bankowa w Dąbrowie Górniczej przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930 i 1931.

Zaskarżonemi orzeczeniami Ministerstwo Skarbu utrzymało w mocy doliczenie do dochodu podatkowego, w odniesieniu do roku podatkowego 1930 kwoty zł 746.810,89, a w odniesieniu do roku podatkowego 1931 kwoty zł 616.343,01, jako stanowiących odsetki od zadłużenia wobec centrali Spółki w Paryżu, gdyż w myśl postanowień p. 4 art. 8 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. sumy te jako procenty od własnego kapitału, włożonego w przedsiębiorstwo, podlegają doliczeniu.

Skargi na te orzeczenia, wniesione do NTA, zarzucają obrazę prawa, a w szczególności art. 8 pow. ustawy i wnoszą o uchylenie zaskarżonych orzeczeń.

Władza pozwana wnosi o oddalenie skarg, powtarzając motywy zaskarżonych orzeczeń, a nadto dodatkowo podnosi, że w myśl zasad prawa cywilnego zobowiązanie dłużne w formie zaciągnięcia pożyczki nie mogło w konkretnych przypadkach zaistnieć prawnie, gdyż nikt nie może być dłużnikiem wobec samego siebie, i że skarżąca nie może być uznana za odrębną osobę prawną, a nawet, w myśl przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 20 grudnia 1928 w sprawie warunków dopuszczenia zagranicznych spółek akcyjnych oraz komandytowo-akcyjnych do działalności na obszarze Rzeczypospolitej (poz. 919 Dz. Ust.), stanowić odrębnego podmiotu opodatkowania.

NTA rozważył, co następuje:

Przedmiotem sporu jest ocena wydatku na oprocentowanie pretensji centrali skarżącej do jej polskiego oddziału w płaszczyźnie przepisów art. 8 ustawy o podatku dochodowym, przyczem strony wychodzą z różnych zapatrywań prawnych na kwestję, kto jest w danym wypadku podmiotem opodatkowania i w jakiej mierze mogą istnieć stosunki prawne między zagraniczną spółką akcyjną jako taką a jej polskim oddziałem, działającym na zasadzie rozporządzenia Rady Ministrów z 20 grudnia 1928.

Otóż w tej mierze wypowiedział się już NTA w wyroku z 23 maja 1932 l. rej. 5034/28 w sprawie Austr. Sp. Akc. „Zjednoczona Elektryczna

Sp. Akc." w Wiedniu[1]) w tym kierunku, że zakład krajowy, prowadzony przez zagraniczną spółkę akcyjną na zasadzie przepisów, normujących dopuszczenie zagranicznych spółek do działalności na obszarze Rzeczypospolitej, jest odrębnym podmiotem i przedmiotem podatku, a stosunek jego do spółki zagranicznej nie jest stosunkiem filji do centrali, lecz swoistym stosunkiem, nie wykluczającym bezwzględnie traktowania kapitałów zakładu macierzystego, inwestowanych w przedsiębiorstwo krajowe, jako obcych. Oczywiście jednak nie mogą być traktowane jako kapitał obcy te fundusze pracujące w danem przedsiębiorstwie, którym z uwagi na ich istotę lub przeznaczenie brak znamienia obcości, jak np. kapitał, przeznaczony na działalność w Polsce w myśl § 4 p. c) cyt. rozp., niepodzielone między akcjonarjuszów zyski w Polsce osiągnięte, inne rezerwy, tworzone w ramach przedsiębiorstwa krajowego i t. p., gdyż te muszą być traktowane jako kapitały własne owego sui generis samoistnego podmiotu podatkowego, jakim jest krajowy zakład zagranicznej spółki akcyjnej. Kwestja charakteru pretensji zakładu głównego do zakładu polskiego, a co zatem idzie i ocena charakteru prawnego odsetek, zaliczanych na rzecz zakładu głównego, jest przedewszystkiem kwestją faktyczną, wymagającą ustalenia w prawidłowem postępowaniu i będącą następnie przedmiotem oceny prawnej charakteru każdej zosobna wierzytelności tego rodzaju, opartej na odrębnym tytule. Oczywiście charakter ten nie może być oceniany wyłącznie wedle zasad prawa prywatnego, jak charakter wierzytelności, wynikających z umowy prywatno-prawnej, brak bowiem w danym stosunku dwu odrębnych podmiotów prawa prywatnego, zdolnych do zawierania umowy. Równie decydujące znaczenie dla tej oceny muszą mieć wewnętrzne zarządzenia i dyspozycje właściwych organów spółki, oceniane wedle ogólnych zasad prawa handlowego i zwyczajów kupieckich, jakieby miały zastosowanie do analogicznych stosunków prawnych i gospodarczych między samoistnemi jednostkami prawnemi. To samo odnosi się do oceny dopuszczalności oprocentowania danych wierzytelności i zastosowanej przytem stopy procentowej.

W danym więc wypadku uznał NTA postępowanie za wymagające uzupełnienia w kierunku zbadania i ocenienia poszczególnych pozycyj rachunku centrali skarżącej przy uwzględnieniu wyżej ustalonych zasad i z tego powodu uchylił na zasadzie p. 3 art. 84 rozporządzenia Prezydenta o NTA poz. 806/32 Dz. Ust. zaskarżone orzeczenia z powodu wadliwego postępowania.

---

[1]) OPA 68/32.

1143.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót domów bankowych: Procenty od papierów wartościowych.

1. Do obrotu banku w rozumieniu art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. wlicza się przychód w postaci procentu od papierów wartościowych bez względu na to, czy papiery te traktuje bank jako lokatę kapitału, czy też jako towar.

2. Nie zmienia istoty rzeczy okoliczność, że dany papier uzmysławia udział konsorcjalny banku w obcem przedsiębiorstwie.

3. Straty, powstałe na skutek całkowitego odpisania wartości takich udziałów konsorcjalnych z powodu likwidacji przedsiębiorstwa, odlicza się od zysku brutto narówni ze stratami, powstałemi na skutek sprzedaży takichże papierów. (Tezy).

Wyrok NTA z 7 marca 1935 l. rej. 2010/33 w sprawie Banku Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

Bank Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc. w Poznaniu w zeznaniu o obrocie, w terminie złożonem, wykazał obrót za r. 1927 na sumę 3.870.056,12 zł, którą sprostował w piśmie z 19 marca 1929 o 370.851,23 zł in plus, a w piśmie z 21 października 1929 o 5.833,69 zł in minus tak, że ostateczna suma zeznanego obrotu wyraża się cyfrą 4.235.073,66 zł. Spółka oświadczyła zarazem gotowość przedłożenia ksiąg handlowych na poparcie wykazanego obrotu. Izba Skarbowa w Poznaniu uznała księgi handlowe za nieprawidłowe i ustaliła obrót na 7.337.749,52 zł, opodatkowując go według 2% stawki. Jak wynika z pisma Izby z 25 listopada 1932, doliczono do obrotu ponad sumę zeznaną: 1) storno na rachunku procentów w kwocie 2.824,61 zł, 2) wpływy na rachunku kosztów handlowych w kwocie 122.453,15 zł, 3) zysk bilansowy w walutach i dewizach w kwocie 29.177,85 zł, 4) bilansową różnicę kursową na papierach wartościowych w kwocie 5.492,25 zł, 5) dywidendę od papierów wartościowych w kwocie 324.969,36 zł, 6) zysk bilansowy na udziałach konsorcjalnych w kwocie 695.910,12 zł, 7) straty na akcjach firmy Lambert i Krzysiak w kwocie 919.499,34 zł, 8) straty na akcjach firmy „Unicar" w kwocie 300.000 zł, 9) straty przy operacjach akcjami na rachunku „Patronat Separato" w kwocie 6.945,24 zł i 10) koszt redyskonta weksli w kwocie 691.890,54 zł, razem sumę 3.099.162,46 zł.

We wniesionem do Ministerstwa Skarbu odwołaniu Spółka domagała

się uznania ksiąg handlowych za prawidłowe oraz zwalczała doliczenie do obrotu sum, wymienionych pod 1 — 10). Ministerstwo Skarbu zaś orzeczeniem z 27 grudnia 1932 uznało księgi handlowe za prawidłowe oraz wyłączyło z podstaw opodatkowania kwotę 6.006,69 zł z sumy wymienionej pod 2), jako koszty handlowe między Centralą Banku a jego oddziałami, sumy wymienione pod 3) i 4), wreszcie sumę 360.658,95 zł, stanowiącą różnicę między zyskiem brutto, osiągniętym ze sprzedaży udziałów konsorcjalnych w kwocie 1.355.320,50 zł, a sumami wymienionemi pod 6), 7) i 8), pozatem zaś odwołania nie uwzględniło.

Na to orzeczenie skierowana została skarga do Trybunału, który rozważył, co następuje:

Pierwszą kwestją, o którą spór się toczy, jest, czy podlega włączeniu do podstaw opodatkowania w myśl art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym dywidenda, uzyskana przez Spółkę w roku podatkowym od papierów wartościowych. Otóż w myśl cyt. przepisu prawa za obrót instytucyj kredytu krótkoterminowego i innych uważa się — między innemi — zysk brutto z operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami zagranicznemi i wszelkiego rodzaju papierami wartościowemi, przyczem ustawa nie wyjaśnia, na czem owe operacje mają polegać, w szczególności, czy można o nich mówić, jako o czemś dokonanem, już wówczas, gdy dana instytucja papier zakupiła, czy dopiero wówczas, gdy papier zakupiony sprzedała, względnie w inny sposób odpłatnie pozbyła np. wskutek wylosowania papieru. O zysku z operacji można mówić dopiero wówczas, gdy zakupiony papier zostanie sprzedany, ponieważ dopiero wówczas zaistnieć mogą dane konieczne dla ustalenia, czy istnieje zysk, a mianowicie cena kupna i cena sprzedaży. W normalnym biegu rzeczy sprzedawca wkalkuluje jednak w cenę sprzedażną procent, jaki dany papier przyniósł w czasie znajdowania się u niego w portfelu (np. wzrost wartości kuponu dywidendowego). Skoro tedy ustawodawca mówi o zysku brutto z operacyj jako o obrocie, to tem samem stanowi, że do obrotu wlicza się powiększenie zysku powstałe wskutek doliczenia procentów. Może się jednak zdarzyć, że sprzedawca papieru, który nabyty i sprzedany został w tym samym okresie podatkowym, w czasie posiadania papieru podjął przypadające od papieru procenty, a potem dopiero papier sprzedał ewentualnie za cenę niższą, niż za niego zapłacił (z powodu zdyskontowania różnicy procentu). Trudno przypuścić, żeby ustawodawca uzależniał ustalenie wysokości obrotu od przypadkowej okoliczności, że sprzedawca waloru był w możności podjąć procent. Z tego jest widoczne, że dla oceny charakteru tego rodzaju wpływu nie jest decydujący fakt, czy i kiedy dany papier w ostatecznym rezultacie przyniesie bankowi zysk, a jest istotne wyłącznie to, że dany papier w okresie miarodajnym dał przychód w postaci procentu, który to przychód musi być uznany za wynik dzia-

łalności banku, a zatem za składnik obrotu w rozumieniu punktu 2 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym.

W dalszej konsekwencji procenty, pobrane przez instytucję od znajdujących się w jej portfelu papierów wartościowych, podlegają zaliczeniu do obrotu i to bez względu na to, czy wysokość procentów może być zgóry obliczona (np. przy obligacjach, listach zastawnych), czy też ich wysokość zależy od wyników gospodarczych i uzależnionego od tego dochodu z przedsiębiorstwa (np. akcje). Jeżeli skarga upatruje podobieństwo dywidendy raczej z dochodem, osiągniętym z wynajmu lokali w domach, należących do banku, to porównanie to wydaje się o tyle nietrafne, że bank wynajmuje lokal jako właściciel domu i podlega podatkowi od tej nieruchomości w tym przypadku jako właściciel domu, a nie jako przedsiębiorstwo bankowe.

Dodać należy, że czas, przez jaki papiery wartościowe znajdują się w portfelu instytucji, nie może mieć wpływu na włączenie do podstaw opodatkowania procentów od tych papierów, bo okoliczność ta w istocie procentów nic nie zmienia. Coroczne zaś opodatkowanie procentów znajduje uzasadnienie w przepisie art. 4 ustawy o podatku przemysłowym.

Stanowisko więc skargi, że do podstaw opodatkowania nie ulega włączeniu suma 324.969,36 zł, uzyskana tytułem dywidendy od papierów wartościowych, nie znajduje oparcia w ustawie.

Dalszy zarzut skargi zwalcza włączenie do obrotu zysków ze sprzedaży w roku podatkowym udziałów konsorcjalnych w kwocie 1.355.320,50 zł. Jak wynika z protokółu z 18 lutego 1932, suma ta wyliczona została w ten sposób, że od sumy, za którą udziały zostały sprzedane, odjęta została wartość udziałów według ceny bilansu otwarcia na dzień 1 stycznia 1925. Cena nabycia udziałów i cena sprzedaży udziałów nie są sporne, skarga nie przeczy też, że chodzi o udziały konsorcjalne w papierach wartościowych, twierdzi jedynie, że opodatkowaniu podlega zysk brutto z operacyj, dokonanych zawodowo, spekulacyjnie w ekonomicznem tego słowa znaczeniu, że jednak nie podlegają opodatkowaniu nadwyżki osiągnięte ze sprzedaży samej substancji majątkowej, za którą skarga uważa w mowie będące papiery. Pozatem skarga uzasadnia swoje stanowisko tem, że papiery te nie są towarem, jak inne papiery wartościowe Banku.

Według więc skargi cechą odróżniającą papiery, stanowiące towar, od papierów, stanowiących udział konsorcjalny, byłoby, że te ostatnie papiery pozostają przez dłuższy okres czasu w posiadaniu banku. Pozostawienie takie jednak byłoby tylko formą fruktyfikacji kapitału i zależy wyłącznie od woli władz banku, które odnośną swoją decyzję mogą każdej chwili zmienić i — w normalnych warunkach — uczynią to w chwili, kiedy sprzedaż papierów będzie dla banku korzystna. Identyczny sposób postępowania stosuje się jednak do papierów stanowiących „towar" banku, któ-

rych — w normalnych warunkach — władze banku nie sprzedadzą w chwili dla banku niekorzystnej. O dokonaniu więc tranzakcyj jednym i drugim papierem rozstrzygają te same momenty, wobec czego ze stanowiska ustawy podatkowej niesposób uzasadnić między temi papierami różnicę, jaką upatruje skarga, a tem samem niepodobna uznać za słuszny poglądu, że zysk brutto z papierów, stanowiących udział konsorcjalny, nie podlega włączeniu do obrotu. Zresztą pogląd skargi, oparty głównie na różnicy pomiędzy papierem bankowym jako towarem, a zatem przedmiotem codziennych tranzakcyj, a papierem, będącym wyrazem innego rodzaju interesów banku, jest o tyle nietrafny, że ustawa w punkcie 2 art. 5 w odróżnieniu od punktu 1 tegoż artykułu nie buduje pojęcia obrotu na towarze, lecz wiąże obrót z czynnościami banku, to znaczy z wynikami jego operacyj w najszerszem tego słowa znaczeniu. I z tego więc powodu wysuwana przez skargę różnica nie mogłaby mieć dla sprawy decydującego znaczenia.

Skarga zawiera jednak zarzut ewentualny, a mianowicie, że w wypadku poddania opodatkowaniu zysku brutto z papierów konsorcjalnych, należy w każdym razie wyłączyć z podstaw opodatkowania straty, poniesione na tego samego rodzaju papierach, które według twierdzenia skargi wynoszą sumę 1.375.241,08 zł. Aczkolwiek w odwołaniu cyfra ta nie była wymieniona, Trybunał rozpatrzył ten zarzut skargi z uwagi na to, że cyfra ta opiera się na ustaleniach protokółu z 18 lutego 1932, na którym oparto zaskarżone orzeczenie odnośnie do ustalenia wysokości zysku z papierów konsorcjalnych. Z protokółu tego wynika, że wymieniona cyfra oznacza wysokość sum, odpisanych w księgach na straty w udziałach konsorcjalnych. Skarga zaś twierdzi, że, skoro udziały straciły wartość, to oznacza to stratę na operacjach temi papierami, a jest bez znaczenia, czy papier taki, stanowiący już tylko makulaturę, znajduje się jeszcze w Banku. W związku z tem zarzuca skarga wadliwość postępowania, dopatrując się jej w tem, że władza nie uzasadniła swego stanowiska w tym punkcie, iż strata na udziałach konsorcjalnych nie podlega odliczeniu od podstaw wymiaru. Trybunał jednak nie uznał, że wadliwość ta, która istotnie zachodzi, spowodowała szkodę dla skarżącej Spółki, ponieważ Bank nie twierdzi, że nie zna zapatrywania władzy i że nie wie, jak się ma bronić w skardze do Trybunału, a z prawa obrony zrobił użytek. W szczególności skarga podnosi, iż, skoro papiery, będące w posiadaniu Banku, zupełnie straciły swą wartość skutkiem upadku odnośnych przedsiębiorstw, to stanowi to wyraźną stratę na operacjach papierami.

Władza natomiast w odpowiedzi na skargę wypowiada pogląd, że z zysku osiągniętego ze sprzedaży papierów mogą być potrącane jedynie straty również na sprzedaży papierów, a nie straty wskutek przeszacowania względnie odpisania na straty udziałów konsorcjalnych. Otóż pogląd

władzy nie da się bez reszty obronić na podstawie przepisu art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym. Jeśli bowiem ustawa mówi o operacjach papierami, to niekoniecznie z tego ma wynikać, że operacje mają miejsce tylko na skutek sprzedaży papieru. Ta sama bowiem podstawa opodatkowania powstaje (zysk brutto), jeżeli papier zostanie pozbyty w inny sposób (np. drogą losowania). Pod względem ekonomicznym, a ten wzgląd jest przy ustalaniu podstawy opodatkowania rozstrzygający, narówni z pozbyciem stoi przypadek, gdy wartość papieru stała się równą zeru i gdy równocześnie jest pewne, że wartość ta nie może się zmienić. Ma to miejsce np. wskutek likwidacji przedsiębiorstwa, która pochłonęła cały jego majątek, reprezentowany przez papiery wartościowe, dające posiadaczowi prawo do części majątku, np. akcje. W tym bowiem momencie papier nie przedstawia żadnej wartości, co ekonomicznie równa się sytuacji, gdy bank papier pozbędzie, bo jest objektywnie pewne, że takiego bezwartościowego papieru nikt nie nabędzie. Prowadzenie zaś takiego papieru w ewidencji banku byłoby czynnością ze stanowiska racjonalnej gospodarki niecelową. Dlatego też całkowite odpisanie w księgach na straty takiego bezwartościowego papieru jest nietylko dopuszczalne, ale gospodarczo wskazane. Z chwilą gdy odpisy zostały w księgach uskutecznione, ujawniła się strata, która jest pojęciem przeciwstawnem zysku, a więc zaistniał warunek zastosowania art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym. Nie jest sporne między stronami, że zysk brutto w rozumieniu cyt. przepisu ma być obliczony od tranzakcyj wszystkiemi papierami, że więc od ogólnej sumy zysków na tych papierach, które dały zysk, mają być odliczone straty na tych papierach, które dały stratę. O ile więc władza pozwana odmówiła odliczenia od ustalonego obrotu strat na papierach wartościowych tylko z tego powodu, że straty te nie powstały wskutek dokonanej sprzedaży, to stanowisko jej przedstawia się jako niezgodne z ustawą.

Wszelako z akt nie wynika, czy dokonane przez skarżący Bank sporne odpisy odpowiadają powyżej określonym warunkom, t. zn. że wartość odnośnych papierów jest równa zeru i że wartość ta nie może wzróść. Wobec tego Trybunał uznał, że stan sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA).

Ostatnią wreszcie kwestją sporną jest, czy podlega wliczeniu do obrotu suma pobrana przez Spółkę z tytułu dyskonta weksli spółdzielni, t. j. 983.669,23 zł, jak twierdzi władza, czy też tylko różnica powstała po odjęciu od wymienionej sumy, pobranej z tytułu dyskonta, sumy 691.890,54 zł, zapłaconej przez Bank z tytułu redyskonta, jak twierdzi skarga. W szczególności władza uważa sumę, zapłaconą tytułem redyskonta, za koszty handlowe Banku, które nie podlegają wyłączeniu z obrotu. Skarga nie zwalcza w zasadzie tego poglądu, a przedstawiciel skargi przyznał na

rozprawie, że suma, zapłacona z tytułu redyskonta, nie podlega wyłączeniu z pod obrotu, jako koszty handlowe, kwestję tę zatem należy uznać za niesporną, co zwalnia Trybunał od konieczności rozstrzygania jej w zasadzie. Skarga jednak, powołując się na wywody odwołania, twierdzi tem samem, że odnosi się to do tej formy kredytu wekslowego, gdzie Bank posługiwał się własnym kredytem redyskontowym względnie udzielał pożyczek z własnych zasobów gotówkowych, że jednak nie podlegają włączeniu do podstaw opodatkowania sumy zapłacone Bankowi Polskiemu z tytułu redyskonta weksli spółdzielczych, kredyt ten bowiem przyznany został przez Bank Polski na skutek starań Związku Rewizyjnego Spółdzielni Polskich i Unji Związków Spółdzielczych, skarżący zaś Bank przy redyskontowaniu odnośnych weksli spełniał rolę powiernika względnie pośrednika, czyli spełniał świadczenia, polegające na formalnem załatwianiu odnośnych spraw, na umieszczaniu żyra na wekslach i na przyjmowaniu w ten sposób obliga, za które to świadczenia otrzymywał wynagrodzenie 2% przy wekslach spółdzielni kredytowych, a 3½% przy wekslach spółdzielni handlowych i rolniczych. Tym sposobem kwestja sporna sprowadza się do zagadnienia, czy czynności, spełniane przez skarżący Bank w stosunku do weksli spółdzielczych, są czynnościami dyskonta względnie redyskonta w powszechnem rozumieniu tego wyrazu, czy też mają charakter świadczeń odrębnych, które skarga uważa za powiernictwo względnie pośrednictwo. Otóż dyskontem wekslu jest kupno wekslu, a redyskontem jest sprzedaż wekslu kupionego (zdyskontowanego), przyczem cena kupna i sprzedaży, nie licząc świadczeń ubocznych (jak prowizja i t. p.), reguluje się według czasu płatności wekslu. Przy redyskoncie sprzedający pozatem umieszcza na wekslu swoje żyro, przyjmując w ten sposób odpowiedzialność za wykupienie wekslu. Wszystkie te momenty zachodzą w konkretnym przypadku. Mianowicie skarżący Bank przyznał w odwołaniu, że przez umieszczenie żyra na wekslach przyjmował obligo. Pozatem z pisma z 19 października 1929, wystosowanego do władzy skarbowej na jej zapytanie, wynika, że Bank nie może odpowiedzieć, czy redyskontował wszystkie sporne weksle natychmiast, ponadto zaś Bank przyznał, że część weksli przynajmniej redyskontował po upływie pewnego czasu. Skoro zaś robił to po upływie pewnego czasu, to — przynajmniej co do niektórych weksli — zachodzić musi określona wyżej różnica między ceną kupna (dyskonta), a ceną sprzedaży (redyskonta). Powołana przez Bank okoliczność, że kredyt redyskontowy przyznany został nie za jego staraniem, nie może wpłynąć na zmianę kwalifikacji odnośnych czynności jako dyskonta względnie redyskonta, ponieważ okoliczność ta może być jedynie tylko motywem dla banku kupującego względnie sprzedającego weksel, a więc może mieć wpływ jedynie na decyzję, czy weksel będzie przyjęty do dyskonta

względnie redyskonta, lecz nie zmienia nic w istocie tych czynności. Podobnie ma się rzecz z okolicznością, że Bank pobierał za swoje świadczenia 2% względnie 3½%, ponieważ rodzaj tego świadczenia w istocie dyskonta względnie redyskonta nic nie zmienia. Skoro więc czynności dyskonta względnie redyskonta, dokonywane przez skarżący Bank odnośnie do weksli spółdzielni, nie różniły się w istocie od takichże czynności odnośnie do weksli innych i skoro skarżący Bank uznaje, że redyskont odnośnie do tych innych weksli stanowi koszty handlowe Banku, to za takie koszty należy również uznać koszty redyskonta weksli spółdzielczych. Ten zarzut skargi okazuje się tedy nieuzasadniony.

Z zasad powyższych należało zaskarżone orzeczenie uchylić z powodu wadliwego postępowania.

Art. 5 p. 2) ustawy o podatku przemysłowym rozróżnia dwie grupy obrotów bankowych, a mianowicie:

a) sumę pobranych i należnych procentów, prowizyj tudzież innych podobnych wynagrodzeń za świadczenia;

b) zysk brutto z operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami zagranicznemi tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowemi.

Rozgraniczenie obu tych grup obrotowych jest ważne, albowiem każda z nich podlega według art. 7 p. 6) innej stawce podatkowej (1% i 2%). Sporne zagadnienia, stanowiące przedmiot niniejszego wyroku, wchodzą w zakres obu grup obrotowych. Do pierwszej grupy należy doliczenie dyskonta od weksli spółdzielczych do procentów pobranych, do drugiej zaś doliczenie dywidendy od posiadanych papierów wartościowych oraz zysków ze sprzedaży udziałów konsorcjalnych do zysków brutto, wreszcie odliczenie strat na tych udziałach. Ze względu na kolejność tych zagadnień w skardze i w uzasadnieniu wyroku będą tutaj traktowane najpierw zagadnienia z drugiej grupy obrotowej, a po nich dyskont od weksli spółdzielczych.

Ponieważ przedmiotem opodatkowania w drugiej grupie obrotowej jest zysk brutto z operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami zagranicznemi i papierami wartościowemi, przeto konieczne jest ustalenie pojęcia „operacyj" oraz „zysku brutto" z tych operacyj. Przez operacje bankowe rozumie się pospolicie wszelkie tranzakcje banku z klientami lub innemi bankami, mające za przedmiot kapitały finansowe. W tem ogólnem znaczeniu należą do operacyj wszelkie zakupna i sprzedaże, wypłaty i przekazywania, przyjmowanie wkładów pieniężnych i udzielanie kredytów, zaciąganie zobowiązań, inkasowanie dokumentów i wierzytelności, winkulacje itp. Ustawa używa jednak wyrazu „operacje" w znaczeniu o wiele ciaśniejszem: nie obejmuje on ani tranzakcyj kredytowych, ani też handlowych i płatniczych, dokonanych na cudzy rachunek (komisowo), albowiem z pierwszych bank otrzymuje odsetki, a z drugich prowizje i opłaty manipulacyjne, należące według ustawy do pierwszej grupy obrotowej. Pozostają więc jako operacje obcemi walutami, dewizami i papierami wartościowemi tylko zakupna i sprzedaże tych przedmiotów na własny rachunek banku, bo tylko z takich może bank osiągnąć korzyści majątkowe, które nie będą procentami, prowizjami ani opłatami manipulacyjnemi, lecz zyskami brutto. Operację w tem znaczeniu stanowi już samo zakupno, bez względu na późniejszą lub wcześniejszą sprzedaż, która stanowi operację odrębną i samodzielną. Nie można żadną miarą wiązać zakupna ze sprzedażą i uważać dopiero obu razem za operację; wszak sprzedaż obejmuje nieraz przedmioty, które nie

zostały wcale zakupione, lecz nabyte w sposób pierwotny, jak np. kupony od posiadanych obligacyj i akcyj, powstające w sposób podobny jak owoce z drzewa, albo jak cielęta lub źrebięta od posiadanych krów i klaczy, albo wreszcie jak czynsze dzierżawne lub najemne z nieruchomości. Owe kupony procentowe i dywidendowe stanowią już zysk brutto z dokonanego zakupna, niezależny od późniejszej operacji sprzedaży, która może przynieść jeszcze drugi zysk brutto w postaci nadwyżki ceny (kursu). Ustawa nie czyni różnicy, czy operacja zakupna miała charakter spekulacyjny, czy lokacyjny, wskutek czego zyski brutto w postaci kuponów dywidendowych, pochodzące od akcyj konsorcjalnych, których nabycie mogło mieć charakter lokacyjny, nie mogą być wyłączone od przynależności do zysków brutto.

Zyski ze sprzedaży udziałów konsorcjalnych nie należą zasadniczo do obrotów podatkowych banku, albowiem udziały konsorcjalne nie są wyliczone wśród przedmiotów operacyj. Ale jeżeli te udziały konsorcjalne składają się z pakietów akcyj lub obligacyj, to zyski osiągnięte z ich sprzedaży są zyskami brutto z operacyj papierami wartościowemi. Nie będą więc podlegały podatkowi przemysłowemu zyski z operacyj konsorcjalnych, których przedmiotem były towary lub nieruchomości (parcelacja terenów, budynki) jako nie należące do żadnej grupy obrotów bankowych. Natomiast będą podlegały podatkowi zyski z udzielonych kredytów konsorcjalnych, bo będą miały postać „pobranych lub należnych procentów“, będą więc należały do pierwszej grupy obrotów.

Zagadnienie potrącalności strat na papierach konsorcjalnych lub na przedmiotach zaliczonych w art. 5 p. 2) do drugiej grupy obrotowej, nie jest w ustawie uregulowane. Rozporządzenie wykonawcze (§ 19 ust. 3) reguluje je w sposób pośredni przez określenie pojęcia zysku brutto na obcych walutach, dewizach, czekach zagranicznych i papierach wartościowych. Ma to być różnica między ceną sprzedaży a ceną nabycia tych przedmiotów. Określenie to należy poprawić o tyle, że zyskiem nie może być „różnica“, lecz tylko nadwyżka ceny sprzedaży ponad cenę zakupna, bo w przeciwnym razie różnica ujemna będzie stratą, a nie zyskiem. Ale i po tej stylistycznej poprawce takie określenie pozostanie jeszcze niezupełnem, albowiem wystarcza tylko w razie, gdy owe waluty, dewizy, czeki i walory zostały całkowicie wyprzedane. Nie rozstrzyga natomiast pytania, co będzie zyskiem brutto, jeżeli owe przedmioty zostały wyprzedane tylko częściowo, albo nawet pozostały całkowicie w posiadaniu banku. Otóż na to pytanie znajdujemy dokładną odpowiedź w zasadach obliczania wyniku, ustalonych w rachunkowości kupieckiej, a obecnie uregulowanych także przepisami kodeksu handlowego. Zasady rachunkowości nie pozwalają bezwarunkowo na pomijanie zapasów niesprzedanych, a przepisy kodeksu handlowego (art. 425 i 426) podają sposób ich oceniania. Według tych przepisów papiery wartościowe i waluty obce (także dewizy i czeki zagraniczne), notowane na giełdzie, powinny być szacowane według ceny nabycia; jeżeli zaś ta cena jest wyższa od przeciętnego kursu giełdowego z ostatniego miesiąca przed dniem bilansowym — według tego kursu giełdowego. Papiery wartościowe i waluty obce, nie notowane na giełdzie, wolno przyjąć do bilansu najwyżej według ceny nabycia. Wierzytelności i zobowiązania w obcych walutach należy przeliczyć według przeciętnego kursu giełdowego dla obcej waluty z ostatniego miesiąca przed dniem bilansowym.

Z tych przepisów kodeksu handlowego, mających dla każdego banku moc bezwzględnie obowiązującą, wynika sposób obliczenia zysków brutto na obcych walutach, dewizach, czekach zagranicznych i papierach wartościowych. Zarazem wynika z nich potrącalność strat, zanim z obliczenia może powstać zysk. Strata może powstać przez to, że cena sprzedaży była niższa od ceny zakupna, przyczem do ceny sprzedaży dolicza się wartość zapasu końcowego. Może ona też wyniknąć ze zniszczenia, kradzieży, sprzeniewierzenia części zapasu końcowego, z jego dewaluacji, wskutek bankructwa emi-

tenta akcyj lub obligacyj, fałszerstwa, unieważnienia sądowego itp. Twierdzenie władzy skarbowej, jakoby z zysku osiągniętego ze sprzedaży miały być potrącalne tylko straty, powstałe ze sprzedaży z pominięciem wszelkich innych strat, nie ma żadnego oparcia w ustawie, która nigdzie nie wprowadza takiego sposobu obliczania zysku. W prawie skarbowem obowiązuje zaś naturalna zasada, że jeżeli ustawa podatkowa nie określa pewnego pojęcia w sposób sobie właściwy, to należy rozumieć zakres i treść tego pojęcia w sposób przyjęty w innych ustawach lub zwyczajach handlowych. Przykład takiego swoistego określenia daje pojęcie tantjemy według art. 18 ustawy o podatku dochodowym. Pospolicie w życiu gospodarczem rozumie się przez tantjemę udział w zysku bilansowym, oparty na innych tytułach niż posiadanie kapitału, a więc np. na postanowieniach statutu spółki albo na umowie jako wynagrodzenie za pewne usługi, oddane przedsiębiorstwu. Tymczasem art. 18 ustawy o podatku dochodowym stworzył swoiste pojęcie tantjemy, o wiele szersze od pospolitego: jest to wynagrodzenie osób, należących do zarządów, komitetów lub rad nadzorczych, komisyj rewizyjnych itp. organów przedsiębiorstwa, wypłacane nie w formie perjodycznych lub jednorazowych poborów i nie za stałe zatrudnienie w przedsiębiorstwie. Osobliwość tego pojęcia tantjemy polega na tem, że jej źródłem nie musi być zysk bilansowy; obejmuje ona np. marki obecności na posiedzeniach rady nadzorczej i wynagrodzenia członków komisyj rewizyjnych, których nie wypłaca się z zysku bilansowego, lecz ze surowego zysku, ewentualnie nawet z kapitału. Natomiast nie obejmuje taka tantjema udziału w czystym zysku, przysługującego według umowy urzędnikowi przedsiębiorstwa, który nie należy do zarządu, rady nadzorczej ani komisji rewizyjnej, chociaż taki udział uważa się pospolicie również za tantjemę. Ale ustawa, która chciała stworzyć takie swoiste pojęcie tantjemy, odbiegające od pospolitego, określiła je wyraźnie. Tymczasem art. 5 p. 2) ustawy o podatku przemysłowym nie określił bliżej, jak pojmuje „zysk brutto". Wskutek tego należy przyjąć, że rozumiał jego istotę i sposób obliczenia tak, jak inne ustawy (kodeks handlowy), ewentualnie zwyczaje handlowe i zasady rachunkowości kupieckiej. Te zaś wymagają potrącenia wszelkich strat, powstałych na danych operacjach, choćby to były straty wskutek dewaluacji zapasu końcowego lub jakiejkolwiek innej przyczyny.

Według zasad rachunkowości kupieckiej i zwyczaju handlowego potrąca się przy obliczeniu wyniku jeszcze koszty, związane z zakupnem i sprzedażą, jak opłaty giełdowe, stemple, koszty pośrednictwa itp. Nie można natomiast potrącać ogólnych kosztów administracji banku, procentów od pożyczek na zakupno, podatków np. dochodowego lub przemysłowego, strat na dubiozach i t. p. Zysk pozostały po takich potrąceniach nie byłby bowiem już zyskiem brutto, lecz zyskiem netto. Rachunkowość kupiecka urządza dla obcych walut, dewiz, akcyj i obligacyj po jednem lub po kilka kont w celach ewidencyjnych, tak, że na jednych kontach mogą wypaść zyski, a na innych straty. Jednakże art. 5 p. 2) ustawy traktuje wyniki wszystkich operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami zagranicznemi i papierami wartościowemi jako jedną całość („zysk brutto z operacyj"). Nie można więc opodatkować odrębnie zysków, które wypadają na jednych kontach np. walut lub dewiz, a pozostawić na boku strat, powstałych na innych kontach np. na akcjach lub obligacjach, lecz należy połączyć wyniki wszystkich kont w jeden, a więc skompensować zyski ze stratami, bo dopiero wtedy może powstać jeden „zysk brutto z operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami i papierami wartościowemi", stanowiący jeden przedmiot opodatkowania. Natomiast nie można połączyć względnie skompensować wyniku z tych operacyj z wynikiem osiągniętym na operacjach pierwszej grupy obrotowej (pobrane procenty, prowizje itd.). że ustawa chce traktować obie grupy obrotowe odrębnie, wynika także z faktu, że dla każdej grupy stosuje inną stawkę podatkową.

D y s k o n t k r e d y t o w y a d y s k o n t g w a r a n c y j n y. W uzasadnieniu niniejszego wyroku jest wypowiedziana — choć tylko mimochodem — zasada, że względy ekonomiczne mają przy ustaleniu podstawy opodatkowania znaczenie rozstrzygające. Niepodobna pojmować tego inaczej, niż jako przeciwstawienie do względów formalno-prawnych, o ileby te stały w sprzeczności z ekonomicznemi. Jest to zasada racjonalna i konieczna, albowiem podatek jest kategorją ekonomiczną, choć uregulowaną przepisami prawnemi. Otóż konsekwentne zastosowanie tej zasady do ostatniego spornego zagadnienia, t. j. dyskonta weksli spółdzielczych, prowadzi do innego wyniku, niż ten, który spotykamy w wyroku NTA i jego uzasadnieniu.

Pod względem formalno-prawnym każdy dyskont wekslowy przedstawia sumę pobranych procentów za udzielony kredyt. Jest przytem rzeczą obojętną, czy wypłacony dłużnikowi kapitał pochodzi z własnych zasobów banku, czy z pożyczonych. Można nawet przyjąć za regułę, że pochodzi przeważnie z pieniędzy pożyczonych, t. j. z przyjętych wkładów pieniężnych i z redyskonta; wynika to nawet z charakteru banku jako przedsiębiorcy, którego główne zadanie polega na zbieraniu rozprószonych kapitałów pieniężnych i rozpożyczaniu ich potrzebującym. Własne kapitały banku stanowią bowiem tylko środki pomocnicze oraz zabezpieczenie na korzyść wierzycieli, oddających swe kapitały bankowi do dyspozycji. Jednakże w danym przypadku dyskontowania weksli spółdzielczych przez Bank Związku Spółek Zarobkowych sytuacja ekonomiczna przedstawiała się całkiem inaczej. Między Bankiem Polskim a Związkiem R wizyjnym Spółdzielni Polskich zaszło porozumienie, że Bank Polski udzieli spółdzielniom związkowym kredytu wekslowego (redyskontowego) ze swoich pieniędzy, ale za pośrednictwem i pod odpowiedzialnością Banku Związku Spółek Zarobkowych, który jest instytucją specjalną dla kredytów spółdzielczych od swego założenia i stąd zna stosunki majątkowe spółdzielni. ów kredyt Banku Polskiego dla spółdzielni związkowych musiał bowiem odpowiadać wszystkim przepisanym wymaganiom pod względem bezpieczeństwa, terminów płatności i celów gospodarczych. Badanie weksli spółdzielczych pod temi względami miał wziąć na siebie Bank Związku Spółek Zarobkowych, a za jego dokładność przyjąć odpowiedzialność wekslową wobec Banku Polskiego. Jego gwarancja przybrała formę techniczno-bankową redyskonta wekslowego. Bank Związku przyjął więc weksle spółdzielni formalnie do dyskonta jak wszystkie inne weksle, t. j. wypłacił spółdzielniom sumy wekslowe z potrąceniem odsetek, ale — zaopatrzywszy je swoim podpisem — oddał je zaraz, czy nawet po pewnej zwłoce do redyskonta w Banku Polskim, który zwrócił mu pieniądze wypłacone spółdzielniom. Za swoje funkcje manipulacyjne i badawcze i za przyjętą gwarancję (żyro wekslowe) Bank Związku Spółek Zarobkowych otrzymał korzyść majątkową w postaci nadwyżki procentów dyskontowych ponad redyskontowe w wysokości 2—3$^{1}/_{2}$% od sum wekslowych. Bank Związku Spółek Zarobkowych nie był już tutaj rozdawcą zebranych przez się kapitałów własnych, ani cudzych, lecz tylko ręczycielem wobec Banku Polskiego, który dawał spółdzielniom pieniądze z własnych zasobów, a musiał żądać gwarancji ze strony poważnej, specjalnej instytucji, aby uczynić zadość przepisom swego statutu. Gdyby nie uprzednie porozumienie Związku Rewizyjnego z Bankiem Polskim i ustalenie warunków redyskonta, Bank Związku Spółek Zarobkowych nie byłby mógł przyjąć owych weksli spółdzielczych do dyskonta, bo na ten cel nie posiadał rozporządzalnych pieniędzy. Okoliczność, że Bank Związku Spółek Zarobkowych pewnej części owych weksli nie redyskontował natychmiast po przyjęciu do dyskonta, nie zmienia charakteru redyskonta jako operacji gwarancyjnej, albowiem pieniądze wydane na dyskont uważane były przez Bank Związku za część niezbędnego pogotowia płatniczego, a ich chwilowa nieobecność w kasie banku przy pewności ich powrotu na podstawie znanego bankowi porozumienia Związku Rewizyjnego

z Bankiem Polskim co do redyskonta skupionych weksli, nie może odebrać im ich właściwego przeznaczenia, odmiennego od celów kredytowych.

Korzyścią majątkową Banku Związku z takiego redyskonta gwarancyjnego była pobrana przezeń nadwyżka procentów (2—3½%) ponad stopę redyskonta, pobraną przez Bank Polski (5 czy 6%), a nie cała suma procentów, pobranych formalnie przez Bank Związku w chwili przyjęcia weksli do dyskonta. Ekonomicznie przedstawia się tedy taki redyskont jako gwarancja wekslowa w formie redyskonta, przyjęcie zaś weksli do dyskonta jako manipulacja wstępna i przygotowawcza do redyskonta, a nie jako udzielanie kredytu dyskontowego, na który Bank Związku nie posiadał rozporządzalnych zasobów pieniężnych. Przy normalnym (kredytowym) dyskoncie dłużnik nie szuka porozumienia z instytucją redyskontową, lecz stara się o uzyskanie kredytu tylko w instytucji dyskontującej. Formalne podobieństwo między dyskontem kredytowym a dyskontem gwarancyjnym nie może zatrzeć istotnej różnicy ekonomicznej między niemi, która powinna być rozstrzygającą przy wymiarze podatku. Oczywiście Bank udzielający takiej gwarancji dyskontowej, która jest zjawiskiem stosunkowo rzadkiem, musi prowadzić dokładną ewidencję, aby móc wykazać pobraną nadwyżkę procentów ponad redyskont, która jedynie podlega podatkowi przemysłowemu, podobnie jak prowizja gwarancyjna.

Tomasz Lulek

1144.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót tartaku. Wynagrodzenie za przechowywanie przetartego materjału.

Do obrotu tartaku należą nietylko sumy, otrzymane za samo przetarcie, lecz również opłaty za usługi czy świadczenia, związane z przetarciem, a więc również za przechowywanie drzewa na terenie przedsiębiorstwa, zarówno przed jak i po jego przerobieniu.

Wyrok NTA z 7 marca 1935 l. rej. 5765/32 w sprawie firmy: „N. Heller", Zakłady Przemysłowe Leśne w Solcu Kujawskim przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

Natan Heller, prowadzący za świadectwem przemysłowem IV kategorji przedsiębiorstwo przemysłowe tartaku w Solcu Kujawskim, zaskarżył do NTA decyzję Komisji Odwoławczej z 12 kwietnia 1932, dotyczącą wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930. W skardze podnosi zarzut obrazy postanowienia p. 8 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym, umotywowany tem, iż władze wymiarowe niesłusznie zaliczyły do obrotu prowadzonego przedsiębiorstwa przemysłowego, przerabiającego cudze surowce, kwoty, pobrane od klientów tytułem odszkodowania za zajmowanie placów tar-

tacznych w wypadkach, gdy ci zwlekali z zabraniem przetartego materjału ponad 6 miesięcy.

NTA rozważył, co następuje:

W myśl postanowienia p. 8 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., w przedsiębiorstwach przemysłowych, wytwarzających wyroby z cudzych materjałów, za obrót, podlegający opodatkowaniu, uważa się zarobek brutto, t. j. całkowitą sumę wynagrodzenia, pobranego za przerób.

Z powyższego postanowienia ustawy wynika, iż pod pojęcie przychodu brutto podpada nietylko wynagrodzenie, które uzyskuje przedsiębiorstwo za bezpośrednią czynność przerobu, lecz również za te usługi i świadczenia, które pozostają w bezpośrednim i koniecznym związku z produkcją.

Jeżeli więc chodzi o przetarcie drzewa, to całkowitą sumą wynagrodzenia będzie nietylko suma, otrzymana za sam proces przetarcia, lecz również opłaty za usługi czy świadczenia, związane z przetarciem, a więc również za przechowywanie drzewa na terenie przedsiębiorstwa zarówno przed jak i po jego przerobieniu. Bez przechowywania drzewa przez przedsiębiorstwo tartaku nie można sobie wyobrazić normalnej jego działalności. Przedsiębiorstwo tartaku do tej części swej działalności musi być odpowiednio przystosowane, a koszty z tem przystosowaniem połączone muszą być, rzecz oczywista, uwzględnione w kalkulacji pobieranej opłaty za przetarcie.

Skarżący zresztą nie kwestjonuje, że przechowywanie drzewa przez przedsiębiorstwo tartaku łączy się z jego działalnością produkcyjną, oraz że cena za przerób obejmuje nietylko koszty samego przetarcia materjału, ale także wynagrodzenie za użytkowanie pomieszczenia składowego, sądzi jednak z uwagi na zwyczaje handlowe, że w związku przyczynowym z działalnością przemysłową tartaku pozostaje jedynie składowanie przetartego drzewa w okresie 6 miesięcy po przetarciu, natomiast dalsze przechowywanie drzewa stanowi czynność od działalności tartaku oderwaną, wynagrodzenie zatem pobierane za tę dalszą czynność nie stanowi już, zdaniem skarżącego, ekwiwalentu, związanego z działalnością tartaku jako takiego, i w konsekwencji nie stanowi części składowej obrotu podatkowego w myśl art. 5 p. 8 ustawy.

To zapatrywanie nie jest jednak trafne. Fakt bowiem, że według zwyczaju handlowego tartak przechowuje materjał przez 6 miesięcy bez pobierania odrębnego wynagrodzenia, nie rozrywa związku tego przechowania z podstawową działalnością tartaku. Okoliczność bowiem, że przechowanie jest ograniczone w czasie — o ile chodzi o wysokość wynagrodzenia, nie zmienia przyczyny tego przechowania także po upływie tego

czasu, gdyż pozostaje nią w dalszym ciągu fakt podjęcia się przetarcia przez przedsiębiorstwo, tem bardziej, że w konkretnym przypadku skarżący nawet nie twierdzi, że przechowanie materjału po upływie zwyczajowego okresu miało inną przyczynę prawną.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1145.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót młynów mącznych: Świadczenia w postaci inwentarza żywego i martwego oraz części urządzenia młyna.

Dokonywane w związku z istniejącemi między stronami stosunkami handlowemi, świadczenia na rzecz młyna w postaci inwentarza żywego i martwego oraz części urządzenia stanowią dodatkowe wynagrodzenie za przemiał; wartość użytkowania tych przedmiotów winna być uwzględniona przy ustalaniu obrotu.

Wyrok NTA z 6 maja 1935 l. rej. 9856/33 w sprawie Moszka Czarki w Mławie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...Jak to wynika z motywów zaskarżonego orzeczenia, pozwana władza na podstawie aktu notarjalnego z daty Mława 31 grudnia 1929 ustaliła wysokość wynagrodzenia, pobieranego od firmy F. za przemiał 1 q zboża na kwotę 3 zł, opierając się na tem założeniu, iż skarżący oprócz wynagrodzenia w gotówce w wysokości 2 zł za 1 q zboża, otrzymał na podstawie powołanego aktu notarjalnego dodatkowe wynagrodzenie w postaci inwentarza żywego i martwego, oraz część urządzenia młyna.

Założenie powyższe uznał NTA za trafne i nie kolidujące z postanowieniem art. 5 p. 8 ustawy o podatku przemysłowym. Wobec bowiem istnienia stosunków handlowych między skarżącym a firmą F., uważać należy świadczenia firmy F. w postaci dostarczenia inwentarza żywego i martwego oraz części urządzenia za świadczenia dodatkowe do ustalonego gotówkowego wynagrodzenia za przemiał. Tem samem wartość użytkowania przez skarżącego czy to inwentarza żywego i martwego, czy też wstawionych do młyna urządzeń młyńskich stanowić winna podstawę ustalenia obrotu przedsiębiorstwa na zasadzie p. 8 art. 5 ustawy.

Jednakże władza pozwana, doliczając do gotówkowej opłaty za przemiał 1 q zboża, ustalonej w umowie z F. na 2 zł, sumę 1 zł jako wartość

dalszych świadczeń ze strony F. na rzecz skarżącego, powołuje się na ceny, pobierane w miarodajnym okresie czasu przez inne młyny. Wysokość jednak wynagrodzenia, pobieranego za przemiał przez inne młyny, nie może być uważana za podstawę do ustalenia wartości użytkowej dodatkowych świadczeń ze strony F. na rzecz skarżącego.

Z powyższego wynika, iż ustalenie podstaw wymiaru nastąpiło na zasadzie niewłaściwych przesłanek faktycznych. W związku z zarzutem skargi dowolności wymiaru, NTA dopatrzył się w postępowaniu pozwanej władzy wadliwości postępowania....

1146.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zwroty towarów.

Zwroty towarów ulegają wyłączeniu z podstawy opodatkowania w myśl art. 5. ust. ost. ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. bez względu na to, czy są związane z tranzakcjami, dokonanemi w bieżącym roku podatkowym, czy też z tranzakcjami, pochodzącemi z lat poprzednich. (Teza).

Wyrok NTA z 27 czerwca 1935 l. rej. 237/34 w sprawie firmy „Unja — Zjednoczone Fabryki Maszyn", dawniej „A. Ventzki i Peters Sp. Akc." w Grudziądzu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Spór między skarżącą spółką akcyjną i władzą pozwaną obraca się dokoła pytania, czy przepis ustępu końcowego art. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. ogranicza wyłączenie z podstaw opodatkowania zwrotów towarów w płaszczyźnie czasu do odnośnego roku podatkowego, jak chce władza pozwana, czy też nie stwarza takiego związku czasowego, jak sądzi skarżąca.

Władza pozwana powołuje się w celu poparcia swego stanowiska na wyroki NTA z 30 maja 1928 l. rej. 1003/26 i z 10 maja 1930 l. rej. 2773/28 i chciałaby w tych wyrokach ustaloną zasadę prawną, odnoszącą się do bonifikacyj, drogą analogji rozszerzyć także na sporne zagadnienie.

NTA nie uznał argumentacji władzy pozwanej za przekonywującą.

Sytuacja prawna i gospodarcza oraz skutki podatkowe są w tych dwóch wypadkach różne. Bonifikacja stanowi pewnego rodzaju zniżenie

ceny zwyczajnej, jest to opust przyznawany odbiorcy. Natomiast zwrot towaru ma lub też może mieć cechę albo niedojścia do skutku tranzakcji handlowej, albo też późniejszego anulowania lub zmiany tranzakcji. Jeżeli zwrot towaru skutkuje zwolnienie od dopełnienia obowiązku płatniczego lub też obowiązek zwrotu pobranej należności za towar zwrócony, to w skutkach prawnych i gospodarczych nie różni się od umowy kupna-sprzedaży, zawartej pod warunkiem zawieszającym lub rozwiązującym, a to w zależności od tego, czy adresatowi dostarczono towaru na zamówienie z zastrzeżeniem prawa zwrotu, czy też bez zamówienia lub też wspomnianego zastrzeżenia, a zwrot towaru jest uzasadniony z innych przyczyn.

Jeżeli przyjęciu towaru zwróconego towarzyszy zwrot należności lub umorzenie roszczenia o należność jeszcze niezapłaconą, to pod względem podatkowym uzasadnione jest wyłączenie z podstaw opodatkowania odnośnego ekwiwalentu pieniężnego za towar zwrócony — właśnie z uwagi na możliwość powtórnego opodatkowania tego ekwiwalentu przy ponownej sprzedaży tego towaru, na co też słusznie zwraca uwagę skarga.

Bonifikaty natomiast powodują jedynie zmianę wysokości konkretnej należności za towar sprzedany, a zatem nigdy nie mogą w ramach zagadnienia podwójnego opodatkowania odgrywać roli ekwiwalentu za ten sam towar u tego samego przedsiębiorcy. Należność ekwiwalentu za towar zwrócony nie ma przeto nic wspólnego ze zniżką ceny, ona skutkiem uzasadnionego lub przynajmniej uznanego przez strony zwrotu towaru przemienia się w „nienależność", zaczem płaszczyzna rozważań prawnych nie pokrywa się z założeniami, na których podstawie zapadły powołane przez władzę wyroki w sprawie wyłączenia z podstaw opodatkowania bonifikat.

Zwroty towarowe zatem, należycie udowodnione, ulegają wyłączeniu z podstaw opodatkowania, czyli nie stanowią części obrotu podatkowego bez względu na to, czy są związane z tranzakcjami, dokonanemi w bieżącym roku podatkowym, czy też z tranzakcjami, pochodzącemi z lat poprzednich.

Ponieważ władza pozwana, orzekając oddalenie odwołania, wyszła z błędnego założenia prawnego, o ile chodzi o wykładnię przepisu art. 5 ustęp końcowy w związku ze spornem zagadnieniem, przeto NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust.

1147.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Nierozprawienie się z dowodem z zapisków.

Okoliczność, iż osnowa protokółu, spisanego z rewizji zapisków płatnika, była temuż znana, nie uwalnia władzy odwoławczej od obowiązku rozprawienia się z wnioskiem dowodowym odwołania.

Wyrok NTA z 25 stycznia 1935 l. rej. 8943/32 w sprawie Wilhelma Spiry przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...Decyzja, wydana na odwołanie, nie zawiera żadnego uzasadnienia, w szczególności nie rozprawia się z zaofiarowanym dowodem z zapisków. Jeśli odpowiedź na skargę podnosi, że pominięcie dowodu z zapisków uzasadnione zostało w protokóle rewizji tychże zapisków, którego osnowa znana była płatnikowi, to zaznaczyć należy, że opinja organu, przeprowadzającego rewizję ksiąg, nie jest równoznaczna z decyzją władzy wymiarowej i oczywiście takiej decyzji zastąpić nie może. Protokóły rewizji ksiąg stanowią, obok innego materjału, materjał dowodowy, którego ocena należy do właściwej władzy wymiarowej....

1148.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Kryterja, decydujące o kategorji przedsiębiorstwa handlowego.

Kontyngent kupujących nie stanowi wyłącznego kryterjum przy zaliczeniu przedsiębiorstw, prowadzących handel towarowy, do kategorji II lub III; decydują o tem również ilości sprzedawanych towarów i wygląd oraz rozmiary przedsiębiorstwa. Jeżeli sprzedaż odbywa się z pomieszczenia składającego się więcej niż z jednego pokoju, w ilościach przekraczających pojęcie drobnej sprzedaży, i nietylko spożywcom, lecz i kupcom do dalszej sprzedaży, to takie przedsiębiorstwo uważa się za większe i zalicza do kategorji II.

Wysokość obrotów handlowych, jako cecha nienależąca do „zewnętrznych“, jedynie miarodajnych dla określenia kategorji przedsiębiorstwa, nie może być brana pod uwagę.

Wyrok Izby Karnej (s. 1.) SN z 2 lipca 1934 1 K. 446/34.

. . . Wśród cech, mających znaczenie dla określenia rozmiarów przedsiębiorstwa handlu towarowego, a tem samem i kategorji świadectwa przemysłowego, ustawa przewiduje kontyngent kupujących, a mianowicie, sprzedaż towarów w mniejszych ilościach zarówno drobnym kupcom, jak i spożywcom zalicza do kategorji II, sprzedaż zaś „drobną", wyłącznie spożywcom z zakładów, składających się z jednego pokoju — do kategorji III. Spożywcy zatem jako kontyngent kupujących sam przez się nie grają większej roli przy określeniu kategorji przedsiębiorstwa, decydują o tem ilości sprzedawanych towarów i wygląd oraz rozmiary pomieszczenia. Określenie rozmiarów przedsiębiorstwa związane jest z domniemaniem, że jeśli sprzedaż odbywa się z pomieszczenia składającego się więcej niż z jednego pokoju, w ilościach przekraczających pojęcie drobnej sprzedaży, i przytem nietylko spożywcom, nabywającym towar do spożycia lub zużycia we własnem gospodarstwie, lecz i kupcom dla dalszej sprzedaży, — to takie przedsiębiorstwo należy do większych, sprzedaż uważa się za detaliczną, a przedsiębiorstwo ulega wyższemu opodatkowaniu. To są jedyne ustawowe przesłanki do wysnucia wniosku o rozmiarach przedsiębiorstwa. Nawet wysokość obrotów handlowych nie może być brana w tej mierze pod uwagę, bo ta cecha nie należy do „zewnętrznych", które są jedynie miarodajne dla określenia kategorji świadectwa przemysłowego. Ustawa o podatku przemysłowym jako szczególna nie ulega interpretacji rozszerzającej i przepisy jej nie mogą być komentowane z punktu widzenia socjologicznego, polityki gospodarczej i t. p. Dla ustawy fiskalnej jedno kryterjum jest tylko miarodajne — interes Skarbu.

Wracając do sprawy niniejszej, należy stwierdzić, że Sąd Okręgowy wyrok oparł nie na dociekaniu, czem jest stolarz, kupcem czy spożywcą, lecz na ustaleniu, że oskarżony sprzedawał dykty i forniery „wyłącznie stolarzom", a — jak sam oskarżony przyznał — nawet i kupcom, t. j. na ustaleniu, że handel oskarżonego nie był drobny, gdyż z natury rzeczy sprzedaż stolarzom, kupującym dykty i forniery dla wyrobu mebli, musi być większa, niż sprzedaż konsumentom, zużywającym towar we własnem gospodarstwie. . . .

Podana w tem orzeczeniu teza składa się z trzech twierdzeń: 1) że ustawa o podatku przemysłowym jest „szczególna", 2) że ustawy szczególne nie ulegają interpretacji rozszerzającej i 3) że przy interpretacji ustaw fiskalnych jedynem kryterjum miarodajnem musi być interes Skarbu. Wszystkie te trzy twierdzenia nie są m. zd. trafne.

1. U s t a w a o p o d a t k u p r z e m y s ł o w y m n i e j e s t u s t a w ą s z c z e g ó l n ą.

Różnica między prawem powszechnem a prawem szczególnem, ustalona jeszcze przez prawników rzymskich, polega na tem, że prawo powszechne obejmuje normy, wynikające logicznie z ogólnych zasad prawnych, do prawa zaś szczególnego należą

normy, które stanowią wyjątki lub odchylenia od tych zasad, wywołane specjalnemi potrzebami praktycznemi („ius singulare est quod contra tenorem rationis propter aliquam utilitatem auctoritate constituentium introductum est"). Np. jeżeli współczesne kodeksy cywilne oparte są na zasadach równouprawnienia obywateli i wolności umów, to wszystkie ich przepisy, rozwijające te zasady w zastosowaniu do poszczególnych aktów prawnych, stanowią prawo powszechne, jako to przepisy, pozwalające stronom ustanawiać w umowach warunki, terminy, kary wadjalne i t. p. Natomiast wszelkie ograniczenia tych zasad, np. przepisy, uznające za nieważne akty prawne osób nieletnich, umysłowo chorych i t. p., dające prawo sądom zmniejszać wysokość umówionej kary wadjalnej, ustanawiające maksymalną stopę procentową i t. p., należą do prawa szczególnego, jako wyjątki z prawa powszechnego.

Czyż ustawa o podatku przemysłowym, wzięta w całości, stanowi wyjątek z jakiejś ustawy ogólnej? Bynajmniej. Jest to ustawa samoistna, określająca pewną kategorję stosunków, zupełnie bez nawiązania do innych ustaw o charakterze ogólnym. Jest to ustawa nie szczególna, lecz specjalna, tak samo, jak ustawa o podatku dochodowym, ustawa stemplowa, ustawa o powszechnej służbie wojskowej i szereg innych ustaw, dotyczących nie wszystkich obywateli, albo nie wszystkich stosunków między nimi, lecz poszczególnych, odrębnych kategoryj obywateli lub stosunków. W samej ustawie o podatku przemysłowym można już odróżniać przepisy ogólniejsze, rozciągające się na wszystkich przemysłowców, którzy obowiązani są do uiszczenia tego podatku, i przepisy szczególne, ustanawiające wyjątki dla prowadzących gospodarstwa rolne, leśne i t. p. (zob. moją rozprawę o wykładni w „Palestrze" z r. 1933 Nr. 12, str. 705 i n.).

2. Ustawy szczególne podlegają interpretacji rozszerzającej narówni z ustawami powszechnemi.

Tradycyjne prawidło, że ustawy szczególne nie podlegają interpretacji rozszerzającej, oparte jest na podwójnem nieporozumieniu, mianowicie na pomieszaniu: A) interpretacji rozszerzającej z rozciągnięciem przez analogję i B) interpretacji rozszerzającej z obszerną.

A. Prawnicy rzymscy uważali, że z norm prawa szczególnego nie wolno wyciągać wniosków logicznych („quod contra rationem iuris receptum est, non est producendum ad consequentias", „quae propter necessitatem recepta sunt, non debent in argumentum trahi"), lecz nie twierdzili, że te normy winny być wykładane nie tak, jak normy prawa powszechnego. Wykładnia rozszerzająca polega na tem, że w razie, gdy sens słowny normy jest węższy, niżeli jej sens wewnętrzny, rzeczywisty, ujawniający się po zastosowaniu środków wykładni logicznej, to rozumie się ją i stosuje w sensie wewnętrznym. Zachodzi taka rozbieżność między słowem a myślą ustawodawcy wtedy, gdy ustawodawca użył wyrazów niedość ogólnikowych, np., mając na względzie cały rodzaj przedmiotów lub stosunków, wymienił tylko jeden ich gatunek. Ponieważ rzeczywista myśl ustawodawcy musi być dla nas ważniejsza od nieudanego sposobu jej wyrażenia, więc musimy nadać normie interpretację rozszerzającą (zob. „Palestrę" z r. 1934 Nr. 1, str. 6). Przy tem nie ma żadnego znaczenia, do jakiego prawa ta norma należy: do powszechnego czy do szczególnego. Miarodajną musi być dla nas zawsze rzeczywista myśl ustawodawcy. Tak też i postępuje praktyka sądowa, aczkolwiek często powtarza, że ustawy szczególne nie podlegają interpretacji rozszerzającej. Np. ustawa o ochronie lokatorów jest ustawą szczególną, gdyż zawiera szereg wyjątków z ogólnych przepisów ustaw cywilnych o umowie najmu. Jeżeliby sądy nie poddawały jej wykładni rozszerzającej, to musiałyby, zgodnie z jej sensem literalnym, stosować ją tylko do mężczyzn, ponieważ w niej mówi się tylko o „lokatorach" i niema wzmianki

o „lokatorkach". Jednakże sądy nie krępując się stosują jej przepisy i do lokatorek, ponieważ nie zachodzi wątpliwość, że ustawodawca miał na myśli lokatorów obojga płci.

Z drugiej strony, nie jest słuszny i bezwzględny zakaz wyciągania z ustaw szczególnych wniosków przez analogję. Wnioski te wogóle są dopuszczalne tylko przy pewnych warunkach. Jeżeli jednak warunki te istnieją, to już nie ma znaczenia, z jakiemi normami mamy do czynienia: z normami prawa powszechnego, czy prawa szczególnego. W rzeczy samej, wniosek przez analogję oparty jest na tożsamości racji dwóch wypadków: — unormowanego przez ustawę i w niej nieprzewidzianego (ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio). Innemi słowy, wniosek przez analogję jest to rozciągnięcie normy, ustalonej dla jednego wypadku (przedmiotu, stosunku, gatunku przedmiotów lub podmiotów i t. p.), na inny, przez ustawę nieprzewidziany, lecz jednorodny, wobec tożsamości racji. Dwa więc warunki potrzebne są, żeby można było zastosować normę, regulującą jakikolwiek wypadek, do drugiego, nieprzewidzianego w ustawie wypadku: 1) żeby oba należały do tego samego rodzaju zjawisk i 2) żeby racją normy była ich cecha rodzajowa, t. j. identyczna u obu. Wtedy norma, ustalona dla jednego wypadku, może i powinna być rozciągnięta na drugi, chociażby chodziło o normę prawa szczególnego. Sądy też zwykle tak postępują, stosując np. przepisy, dotyczące odpowiedzialności kolei żelaznych, do tramwajów elektrycznych, mimo że ich jeszcze nie było w czasie wydania ustaw o kolejach żelaznych i że ustawy te niewątpliwie mają charakter szczególny.

Jednakże należy zaznaczyć, że zakaz analogicznego stosowania ustaw szczególnych nie jest zupełnie bezpodstawny; przeciwnie, w pewnych okolicznościach jest on uzasadniony i winien być przestrzegany. Mianowicie, często zdarza się, że nieprzewidziany przez prawo obowiązujące wypadek może być rozstrzygnięty albo zapomocą zwykłej dedukcji z ogólnej zasady, albo zapomocą wniosku przez analogję z normy szczególnej, ustalonej dla jednorodnego wypadku. Wniosek dedukcyjny (podług wzoru: „wszyscy ludzie są śmiertelni, Jan jest człowiekiem, a więc jest śmiertelny") jest zawsze pewny. Wniosek zaś przez analogję, polegający na tożsamości racji, może być pewny tylko wtedy, gdy jest znana z pewnością racja normy, a to bywa niezawsze. Wobec tego kolizja między zwykłą dedukcją a wnioskiem przez analogję, winna być w wypadku wątpliwości racji normy rozstrzygana na rzecz dedukcji. Instynktownem odczuwaniem tego spowodowane było powstanie tradycyjnej reguły o niedopuszczalności stosowania przez analogję ustaw szczególnych. W tak ogólnikowem sformułowaniu reguła ta jest, oczywiście, niesłuszna (zob. moją rozprawę w „Palestrze" z r. 1934 Nr. 11, str. 684—685).

B. Interpretację rozszerzającą i zwężającą należy odróżniać od interpretacji obszernej i ścisłej, która polega na tem, że gdy norma jest dwuznaczna, t. j. taka, którą podług jej brzmienia słownego można rozumieć w dwojakim sensie, ścisłym i obszernym, ma być wybrany albo sens obszerny albo ścisły. Np. wyraz „rodzice" w sensie ścisłym oznacza ojca i matkę, w sensie zaś obszernym — obejmuje również dziadka i babkę. Otóż jeżeli ustawa obowiązuje dzieci do dostarczania alimentów swoim „rodzicom", nieposiadającym środków do życia (jak to czyni np. art. 154 kod. austr. i art. 194 t. X. cz. 1 Zwodu Praw Ros.), to, stosując ten przepis tylko do ojca i matki, nadajemy mu interpretację ścisłą, rozciągając zaś obowiązek alimentacji również na dalszych wstępnych, tłumaczymy go w sensie obszernym. Wedle reguły tradycyjnej normy prawa szczególnego winny być tłumaczone, w razie wątpliwości, w sensie ścisłym, t. j. najmniej odchylającym się od zasad prawa powszechnego, ponieważ stanowią wyjątki z niego, wyjątki zaś należy rozumieć w sensie najściślejszym (exceptio est strictissimae interpretationis). Istotna racja tej reguły polega na presumpcji, że

prawo powszechne, rozciągające się na wszystkich, jest bardziej sprawiedliwe, niżeli prawo szczególne. Interpretację więc rozszerzającą należy stosować do ustaw szczególnych we wszystkich wypadkach, kiedy rzeczywisty sens normy jest szerszy, niż słowny, interpretację zaś ścisłą — tylko wtedy, kiedy norma jest dwuznaczna i tej dwuznaczności nie udało się usunąć zapomocą zwykłych środków interpretacji (zob. „Palestrę" z r. 1934 Nr. 2, str. 73 i n.).

3. Ustawy fiskalne należy tłumaczyć tak samo, jak wszelkie inne; interes Skarbu nie może być przytem jedynie decydującem kryterjum.

Podług reguły tradycyjnej ustawy fiskalne należy tłumaczyć, w razie wątpliwości, przeciwko Skarbowi (in dubio contra fiscum). Reguła ta była wyrazem panującej za dawnych czasów opinji, że ustawy fiskalne ograniczają zasadę swobodnego rozporządzania obywateli swym majątkiem, a więc jako ustawy wyjątkowe zawsze wymagają interpretacji ścisłej. Opinja ta wynikała z indywidualistycznego poglądu na stosunek państwa do obywateli. Obecnie z rozkwitem etatyzmu ujawnia się tendencja wręcz przeciwna: do najbardziej szerokiej wykładni przepisów o świadczeniach na rzecz państwa, czego wyrazem jest i omawiane orzeczenie SN. Obie te tendencje jednak są błędne. Ustawy fiskalne należą nie do szczególnych, lecz do specjalnych, gdyż nie wprowadzają wyjątku z jakichkolwiek ustaw dla niektórych tylko kategoryj osób, lecz ustalają i określają obowiązek wszystkich obywateli w pewnym kierunku, mianowicie co do dostarczania środków materjalnych państwu, bez czego nie mogłoby ono istnieć. Wobec tego trzeba je wykładać podług zwykłych prawideł, przekładając, w razie wątpliwości, sens obszerny nad ścisły albo ścisły nad obszerny, zależnie od tego, przy którym norma będzie bardziej sprawiedliwa i celowa. Z drugiej znowuż strony, niema powodu uważać za „jedyne kryterjum miarodajne" przy ich interpretacji „interesu Skarbu", gdyż Skarb nie jest odrębną od państwa osobą z samoistnym interesem: interes Skarbu jest w istocie rzeczy interesem państwa, interes zaś państwa polega na uregulowaniu stosunków socjalnych zgodnie z zasadami sprawiedliwości i celowości. Wobec tego interes Skarbu przy stosowaniu ustaw podatkowych bynajmniej nie ogranicza się tylko do tego, żeby ściągać od obywateli jak najwięcej pieniędzy chociażby ze szkodą i nawet ruiną gospodarstw prywatnych: postępować tak znaczyłoby podcinać gałąź, na której się siedzi.

Prof. Dr. E. Waśkowski

1149.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Określenie kategorji handlu towarowego — ustalenie kontygentu kupujących; uwzględnienie całokształtu okoliczności.

1. Przy określeniu kategorji handlu towarowego (cz. II lit. A. rozdz. I taryfy) nie jest obojętne ustalenie kontygentu kupujących.

2. Brak wyraźnego przepisu w przedmiocie sprzedaży piekarzom droż-

dży stwierdza, że ustalenie kategorji handlu towarowego, zaopatrującego rzemieślników i przemysłowców w pewne niezbędne im przedmioty, uzależnione jest w każdym poszczególnym przypadku od całokształtu okoliczności, ujawnionych na rozprawie.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 24 stycznia 1935 3 K. 1669/34.

. . . Wychodząc z założenia, że dla klasyfikacji przedsiębiorstwa handlowego mają znaczenie tylko te cechy, które wyraźnie podają przepisy odnośne jako miarodajne dla rozróżnienia kategoryj handlowych, a więc rodzaj handlu, rodzaj towarów, kontyngent kupujących i t. d., kasacja mimo to zarzuca wyrokowi oparcie ustalenia na okoliczności, że oskarżony był mężem zaufania piekarzy, nie uzasadniając jednak bliżej, dlaczego uważa tę okoliczność za nieistotną i dla jakich przyczyn sąd miał pominąć tę okoliczność. W myśl art. 360 k. p. k. rozważeniu ulega każda okoliczność, ujawniona w toku przewodu sądowego, skoro sąd uzna to za potrzebne. Jeżeli sąd stwierdził w uzasadnieniu wyroku, że oskarżony był mężem zaufania swej klienteli, to tem samem dał wyraz swemu przekonaniu, że sprzedaż przez oskarżonego drożdży piekarzom obejmuje kontyngent stałych odbiorców, mających doń zaufanie, ustalenie zaś kontyngentu kupujących nie jest obojętne przy określeniu kategorji handlu towarowego. Z drugiej strony twierdząc, że sprzedaż drożdży piekarzom wymaga nabycia świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej, kasacja nie uzasadnia swego stanowiska w tym względzie, bowiem ani powołuje się na szczególny przepis odnośny, któryby wyraźnie uzasadniał jej pogląd odmienny, ani przytacza, w drodze rozumowania, konkretnych okoliczności z materjału dowodowego, z którychby logicznie wypływał wniosek jej co do obowiązku nabycia przez oskarżonego świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej. Nie każda bowiem sprzedaż piekarzom może być uznana za handel II kategorji, brak zaś wyraźnego przepisu w tym względzie stwierdza, że ustalenie kategorji handlu towarowego, zaopatrującego rzemieślników i przemysłowców w pewne niezbędne im przedmioty, uzależnione jest w każdym poszczególnym wypadku od całokształtu okoliczności, ujawnionych na rozprawie.

Z przytoczonych względów kasacja jest nieuzasadniona i ulega oddaleniu.

1150.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż okryć futrzanych z baranów strzyżonych — świadectwo przemysłowe.

Okrycia futrzane w formie futra z baranów strzyżonych, krytego materjałem, a nawet z kołnierzem futrzanym, posiadają cechy produkcji wytworniejszej i nie mogą podpadać pod pojęcie zwykłych skór i kożuchów baranich, których sprzedaż wymaga wykupna świadectwa przemysłowego III kategorji.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 15 stycznia 1935 3 K. 1650/34.

. . . Sąd ustalił w wyroku, że oskarżony posiadał w Poznaniu skład konfekcji i futer, w którym sprzedawał futra ze strzyżonych baranów, kryte materjałem, oraz smokingi i na tej podstawie uznał obowiązek oskarżonego nabycia świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej, do której ustawa zalicza drobną sprzedaż wszelkich futer z wyjątkiem „zwykłych skór, kożuchów i czapek baranich", oraz drobną sprzedaż ubiorów gotowych z wyjątkiem ubiorów ludowych i robotniczych, używanych do pracy codziennej.

Ten pogląd sądu wyrokującego jest słuszny. Okrycia futrzane w formie futra z baranów strzyżonych, krytego materjałem, a nawet z kołnierzem futrzanym, posiadają cechy produkcji wytworniejszej i nie mogą podpadać pod pojęcie zwykłych skór i kożuchów baranich, których sprzedaż wymaga wykupna świadectwa tylko III kategorji. Do innego rozumienia dyspozycji tego przepisu ustawy brak wszelkiej podstawy w użytych tam wyrazach i w logicznem ich pojmowaniu.

Nie ulega również wątpliwości, że pod określone w ustępie „j" jako stanowiące wyjątek „ubrania ludowe i robotnicze" w zasadzie podciągnięte być winny tylko takie ubrania, które zarówno ze względu na gatunki użytych na nie materjałów, jak i przez charakterystyczną swą formę już niemal na pierwszy rzut oka pozwalają poznać, że są one ubraniami robotniczemi czy ludowemi z przeznaczeniem ich do codziennej pracy.[1])

Wszelkie zatem inne ubrania gotowe, które tych cech nie mają, w rozumieniu ustawy zaliczone być muszą do tych, których nawet drobna sprzedaż wymaga nabycia świadectwa II kategorji handlowej.

W tych zaś warunkach słuszny okazuje się wniosek sądu wyrokującego, że w danym wypadku ze względu na rodzaj towarów, jakie oskarżony u siebie w sklepie sprzedawał, zachodziły znamiona zarzuconego mu przestępstwa. . . .

---

[1]) Por. OPA 261/33, 398/33, 532/34.

1151.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pojęcie subjekta handlowego.[1]) Pracownik gospodarstwa rolnego, dokonywujący przygodnie sprzedaży płodów swego chlebodawcy.

Subjektem handlowym jest osoba, której zawodem jest handel, pracownik więc gospodarstwa rolnego, przygodnie dokonywujący sprzedaży płodów gospodarstwa rolnego swego chlebodawcy, nie podpada pod pojęcie subjekta handlowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 24 stycznia 1935 3 K. 1670/34.

... W myśl art. 2 ustawy o podatku przemysłowym w razie utrzymywania przez właściciela gospodarstwa rolnego oddzielnego składu, powstaje obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego na przedsiębiorstwo handlowe, zgodnie zaś z art. 11 tejże ustawy za oddzielny zakład handlowy uważa się osobne nawet ruchome, otwarte pomieszczenie albo część takiego pomieszczenia, w którem prowadzi się handel towarowy lub dokonywa się innych operacyj handlowych, stanowiących według taryfy, załączonej do art. 23 ustawy, odrębne przedsiębiorstwo.

Jednakże to pomieszczenie musi być specjalnie do tego celu przysposobione, nie można więc za nie uważać zwykłego wozu. Wyrok wprawdzie używa określenia stragan, lecz nie podaje jego opisu, co w związku z ustaleniem, że oskarżony co piątek wysyła ze swego majątku na targ warzywa, oczywiście wozem, pozbawia SN możności sprawdzenia, czy wyrok pojęcie zakładu handlowego prawidłowo ujmuje.

Równie niedostateczne jest także ustalenie wyroku, uzasadniające uznanie obowiązku oskarżonego wykupienia świadectwa przemysłowego III, a nie IV kategorji handlowej, wyrok bowiem ustala tylko, że oskarżony dokonywał sprzedaży przez najemnego pracownika, to zaś pojęcie nie odpowiada pojęciu najemnego subjekta handlowego, którego nie wolno zatrudniać zakładom IV kategorji handlowej.

Subjektem handlowym jest osoba, której zawodem jest handel, pracownik więc gospodarstwa rolnego, przygodnie dokonywujący sprzedaży płodów gospodarstwa swego chlebodawcy, nie podpada pod pojęcie subjekta handlowego. . . .

---

[1]) Por. OPA 843/34, 991/35.

1152.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Finansowanie przez spółdzielnię tranzakcyj ratalnych. „Zakład kredytowy, należący do spółdzielni".

1. Przedsiębiorstwo spółdzielni, którego przedmiot określony jest w jej statucie jako pośrednictwo w udzielaniu kredytów na zakup towarów u jej członków, przyczem w statucie zawarte jest postanowienie, że spółdzielnia dąży do zamierzonego celu m. i. przez udzielanie członkom dostawcom pokrycia na udzielany kredyt i inkasowanie rat odbiorców — nie podpada pod pojęcie zakładu kredytowego, należącego do spółdzielni (cz. II lit. A rozdz. III kategorja czwarta taryfy zał. do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.).

2. Przedsiębiorstwo, o którem wyżej mowa, winno być uznane za biuro pośrednictwa handlowego w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. VI kategorja druga p. 4 pow. taryfy. (Zasady prawne, wpisane do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 1 czerwca 1935 l. rej. 1346/33. — Wyrok NTA z 1 czerwca 1935 l. rej. 1346/33 w sprawie firmy „Kredyt" Spółdzielnia z ogr. odp. w Toruniu przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie dopłaty do świadectwa przemysłowego.

...Nie jest sporne, że skarżąca jest spółdzielnią, podpadającą pod przepisy ustawy z 29 października 1920 poz. 733 Dz. Ust.

Skarga powołuje się na statut spółdzielni, według którego celem spółdzielni jest zabezpieczenie członków przed stratami przez zorganizowanie kredytu konsumcyjnego (§ 2), a przedmiotem spółdzielni jest finansowanie tranzakcyj ratalnych przez 1) gwarantowanie, 2) inkasowanie, 3) zaliczkowanie gotówkowe lub w wekslach należności za towary, sprzedane przez członków na raty na podstawie wydanych przez spółdzielnię asygnat po poprzedniem zbadaniu zdolności kredytowej nabywców. Te postanowienia zostały w skardze przytoczone według statutu z 19 stycznia 1932, dołączonego do skargi. Postanowienia te jednak nie są zgodne z odnośnemi postanowieniami znajdującego się w aktach statutu z 22 października 1929, którego zgodność z oryginałem zaświadczona została przez zarząd spółdzielni. Z tego powodu Trybunał pominął twierdzenia faktyczne skargi odnośnie do treści statutu, jakoteż dołączony do skargi statut, a to w myśl art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA, i oparł się na przepisach statutu z 22 października 1929, którego § 2 stanowi, że przedmiotem przedsiębiorstwa jest pośrednictwo w udzielaniu kredytów pracownikom urzędów państwowych, komunal-

nych. wojskowych, samorządowych, zaś prywatnym urzędnikom za odpowiednią gwarancją, w celu kupowania przez tychże towarów u członków spółdzielni, § 3 zaś stanowi, że do osiągnięcia zamierzonego celu dąży spółdzielnia przez 1) zjednoczenie kupców i rzemieślników jako dostawców i członków spółdzielni, 2) badanie zdolności płatniczej odbiorców, 3) udzielanie członkom-dostawcom pokrycia na udzielony kredyt, 4) inkasowanie rat u odbiorców. Ten statutowy przedmiot działalności według twierdzeń, zawartych w odwołaniu, objawia się w ten sposób, że spółdzielnia wydaje klientom (urzędnikom) asygnaty, w których nie wskazuje ani nazwiska członka ani towaru, jaki klient chce kupić, że inkasuje miesięczne raty od dłużników i „odprowadza" zainkasowaną gotówkę do swych członków, potrącając sobie od zainkasowanych sum pewne kwoty na utrzymanie biura. Ten stan rzeczy znajduje potwierdzenie w stanie akt, albowiem w relacji Urzędu Skarbowego z 21 maja 1931 sposób prowadzenia agend spółdzielni opisany jest analogicznie z tem uzupełnieniem, że wykorzystaną sumę kredytu potwierdzają kupcy na asygnacjach, a sumą tą obciąża spółdzielnia urzędnika, uznaje zaś odnośnego kupca — członka. Skarga jednakowoż twierdzi, że spółdzielnia udziela konsumentom kredytu w formie asygnaty za zabezpieczeniem wekslowem lub skryptem dłużnym, kupcowi zaś spółdzielnia płaci należność bądź gotówką bądź wekslami. Te twierdzenia faktyczne skargi wychodzą poza twierdzenia zawarte w odwołaniu, zatem, o ile to ma miejsce, Trybunał pomija je w myśl art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA.

Spór toczy się o to, czy przedsiębiorstwo skarżącej podpada pod pojęcie zakładu kredytowego, należącego do spółdzielni, o którym mowa w cz. II lit. A rozdz. III kategorja czwarta taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, czy też pod pojęcie biura pośrednictwa handlowego, o którem mowa w tejże części i pod tą samą literą wspomnianej taryfy rozdz. VI kategorja druga p. 4. Skarżąca opowiada się za pierwszą ewentualnością, natomiast władza pozwana opowiada się za drugą ewentualnością, przyczem, jak to wynika z odpowiedzi na skargę, czyni to dlatego, iż, skoro opisana wyżej działalność spółdzielni nie jest pomieszczona w cyt. rozdz. III taryfy, to da się ona podciągnąć jedynie pod przepisy rozdz. VI tejże taryfy, ponieważ przepis ten obejmuje wszelkiego rodzaju pośrednictwo handlowe.

Otóż z natury rzeczy wynika, że podstawowa działalność instytucji kredytowej polega na dokonywaniu obrotów pieniężnych, w szczególności zaś na udzielaniu kredytów. Tej zasadniczej cechy w danym wypadku brak. Nie jest bowiem sporne, że Spółdzielnia nie obraca żadnemi funduszami, ani własnemi, ani cudzemi, zatem nie może być sporne, że Spółdzielnia nie dokonywa obrotów pieniężnych, ani nie udziela kredytów.

Nie upoważniają też do uznania Spółdzielni za zakład kredytowy ani postanowienia statutu, ani faktyczna działalność Spółdzielni, opisana wyżej. Spełnianie bowiem jednej z czynności, określonych w p. 6 art. 91 prawa bankowego poz. 321/28 Dz. Ust. jako bankowe, a mianowicie inkasowanie przypadających na rzecz kupców-członków spółdzielni rat nie wystarcza jeszcze do uznania zakładu skarżącej za zakład kredytowy.

Wobec tego i skoro statut mówi wyraźnie o pośrednictwie w udzielaniu kredytów, władza pozwana słusznie uznała działalność skarżącej za podpadającą pod przepis rozdz. VI kategorja druga p. 4 taryfy, którym objęte są m. i. także wszelkie biura pośrednictwa handlowego.

Z tych powodów należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

1153.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa najmu lokalu, podlegającego ustawie o ochronie lokatorów, o oznaczonym czasie trwania.

Do umowy najmu lokalu, podlegającego ustawie z 11 kwietnia 1924 o ochronie lokatorów poz. 406 Dz. Ust., zawartej na ściśle oznaczony czas trwania, nie ma zastosowania przepis art. 10 lit. e) u. o. s. (Teza).

Wyrok NTA z 10 kwietnia 1935 l. rej. 7139/32 w sprawie Stanisława Józefowicza przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Skarżący zarzuca, że pisemna umowa najmu zawarta została na czas ściśle określony, a mianowicie na jeden rok, przeto zgodnie z przepisami art. 1, 10 lit. b) i 88 u. o. s. za podstawę wymiaru opłaty stemplowej należało przyjąć przewidziane w tejże umowie komorne za jeden rok. Jeśli po upływie przewidzianego w umowie pisemnej czasu najmu lokator zasłoni się przepisami ustawy o ochronie lokatorów, to — zdaniem skarżącego — będzie nadal zajmował lokal już nie na mocy pierwotnej umowy pisemnej, lecz na mocy przepisów ustawy o ochronie lokatorów.

Powyższe stanowisko skarżącego NTA uznał za trafne, znajduje ono bowiem oparcie przedewszystkiem w przepisie art. 3 ust. 2 ustawy o ochronie lokatorów (poz. 406/24 Dz. Ust.), który głosi, że jeżeli umowa najmu nie dojdzie do skutku lub nie będzie odnowiona, albo też jeżeli nie jest dopuszczalna, to wynajmującego i lokatora obowiązywać będą z mocy sa-

mego prawa normy, ustalone na dany okres czasu, zgodnie z przepisami artykułów 5—8 tejże ustawy. Przepis powyższy rozumieć należy nie inaczej, jak tylko w ten sposób, że w braku między wynajmującym a najmobiorcą umowy najmu wchodzą w zastosowanie z mocy samego prawa normy, o których wyżej jest mowa. Brak zaś umowy najmu zajść może jużto z tego powodu, że umowa najmu nie doszła do skutku, już też, że po upływie czasu, na który zawarta została, nie została odnowiona, jużto wreszcie, że umowa nie jest wogóle dopuszczalna. Z powyższego przepisu wynika zatem, że po upływie najmu, zawartego na oznaczony okres czasu, stosunek umowy między stronami wygasa i powstaje nowy stosunek prawny, którego podstawą jest ustawa. Na przepisach ustawy opiera się już wtedy prawo lokatora do dalszego używania przedmiotu najmu, ustawa również określa jego świadczenia wzajemne na rzecz właściciela lokalu, to też gdy te istotne w stosunkach między stronami prawa i obowiązki wynikają z samej ustawy, to tem samem nie może być mowy o dalszem trwaniu umowy po upływie czasu, na który została ona zawarta. Zgodne z powyższem stanowisko zajął również SN w orzeczeniu z 18 marca 1926 Nr. II K. 2228/25, wydanem w komplecie całej Izby II (Nr. 173/26 urz. Zbioru).

Z powyższych powodów NTA uznał, że zaskarżona decyzja, w której pozwana władza przyjęła, iż umowa najmu z 15 lipca 1930 zawarta została na czas nieoznaczony, nie jest zgodna z ustawą, i z tego powodu uchylił tę decyzję.

1154.

OPŁATY STEMPLOWE.

Zwolnienie na zasadzie art. 16 u. o. s.

Warunkiem zwolnienia fundacji, zakładu lub zrzeszenia na zasadzie art. 16 u. o. s. jest, by treścią działalności tych podmiotów było wykonywanie kultu religijnego, nauka, oświata lub dobroczynność, czyli że ich działalność skierowana być winna wprost na określone wyżej cele.[1])

Wyrok NTA z 31 października 1934 l. rej. 8358/32 i 9634/32 w sprawie firmy „Nostra“ Spółka budowlana z ogr. odp. w Katowicach przeciw Śląskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w Katowicach w przedmiocie opłat stemplowych.

---

[1]) Por. wyrok NTA z 19 czerwca 1931 l. rej. 5463/29, Zbiór wyroków Nr. 471 S, którego teza brzmi: Wymogi zwolnienia od opłaty w myśl art. 16 u. o. s. podlegają, z uwagi na wyjątkowy charakter tego przepisu prawa, jak najściślejszej wykładni.

... Skarżąca twierdzi, że działalność Spółki, określona bliżej w § 3 statutu, uzasadnia zwolnienie od opłat stemplowych w myśl art. 16 u. o. s., stanowisko zaś pozwanej władzy, że Spółka nie może korzystać ze zwolnienia, ponieważ nie zajmuje się bezpośrednio działalnością oświatową, lecz tylko pracami przygotowawczemi do tej działalności, zwalcza, dowodząc, że brak jakichkolwiek podstaw do rozróżniania między działalnością bezpośrednią a pośrednią, tak bowiem jedna, jak i druga są ze sobą integralnie złączone, skoro działalności oświatowej nie można prowadzić, nie mając do tego odpowiednich pomieszczeń szkolnych. Pozatem skarżąca dowodzi, że nawet gdyby powyższe stanowisko władzy było trafne, to w takim razie należałoby działalność skarżącej zakwalifikować jako dobroczynną, skoro jest ona pozbawiona cechy jakichkolwiek zysków, a prowadzona jest pod tytułem darmym.

Statut Spółki ma w § 3, normującym przedmiot przedsiębiorstwa, następujące brzmienie: „Przedmiotem przedsiębiorstwa jest stwarzanie urządzeń dla celów naukowych, celów kształcenia i celów dobroczynnych, jak szkół prywatnych, prywatnych zakładów wychowawczych, bibljotek, ogródków freblowskich, domów dla starców i domów dla ułomnych. Rozdawanie zysków spólnikom jest wykluczone. Osiągnięte zyski przeznaczone będą wyłącznie na cele naukowe, kształcące i dobroczynne".

Spór toczy się o to, czy określona w powyższy sposób działalność Spółki uzasadnia zwolnienie, przewidziane w art. 16 u. o. s. dla fundacyj, zakładów i zrzeszeń, „których zadanie stanowi wyłącznie wykonywanie kultu religijnego albo działalność naukowa, oświatowa lub dobroczynna".

Rozstrzygając powyższy spór, NTA nie mógł uznać stanowiska skarżącej za trafne. Z przepisu art. 16 u. o. s. wynika, że ustawa w przepisie tym uzależnia zwolnienie od opłaty od tego, by treść działalności danego podmiotu stanowiło wyłącznie wykonywanie kultu religijnego, albo by treścią tejże działalności była nauka, oświata lub dobroczynność. Działalność zatem odnośnej fundacji, zakładu lub zrzeszenia skierowana być winna wprost na określone wyżej cele, które stanowić winny przedmiot tej działalności. Otóż warunek ten w odniesieniu do skarżącej spółki bynajmniej nie zachodzi, albowiem przedmiot jej działalności stanowi wytwarzanie urządzeń, mających służyć celom naukowym, kształcenia i dobroczynnym, ze środków dostarczonych przez osoby trzecie, nie zaś sama nauka, oświata lub dobroczynność. Gdy tedy wyłącznych zadań Spółki, jak to wynika z powyższych wywodów, nie stanowią wyżej określone cele, przeto przepis art. 16 u. o. s. nie ma do niej zastosowania, a w konsekwencji żądanie skargi przedstawia się jako nieuzasadnione.

Z powyższych powodów NTA orzekł oddalenie skarg jako nieuzasadnionych.

1155.

OPŁATY STEMPLOWE.

Środki prawne w przypadku określenia opłaty kartą wymiarową.

W razie określenia sumy opłaty w trybie art. 24 lit. b) u. o. s. ma zastosowanie przepis art. 46 ust. 1 tejże ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 31 października 1934 l. rej. 8780/31 w sprawie Ignacego Woła w Katowicach przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Ignacy Wół w Katowicach wpłacił na zasadzie karty wymiarowej Urzędu opłat stemplowych w Krakowie z 14 maja 1929 w Kasie Skarbowej w Krakowie w dniu 14 maja 1929 opłatę stemplową od kontraktu kupna-sprzedaży z daty Kraków 30 kwietnia 1929 realności objętej lwh. 183 i 1009 ks. gr. gm. kat. Kraków. W dniu 11 lutego 1931 wpłynęło do Urzędu opłat stemplowych w Krakowie podanie płatnika, w którem on, powołując się na przepis art. 45 u. o. s., domagał się zwrotu uiszczonej opłaty stemplowej. Prośbę swą uzasadniał tem, że nabyta przez niego realność stanowi nowy budynek, którego budowę ukończono 18 maja 1929, zaś zezwolenie na jego zamieszkanie otrzymano 3 czerwca 1929, że więc umowa o przeniesienie własności tegoż domu na zasadzie art. 54 p. 6 i 7 u. o. s. opłacie stemplowej nie podlega. W odpowiedzi na powyższe podanie Urząd opłat stemplowych w Krakowie zawiadomił płatnika, że Izba Skarbowa postanowieniem z 5 maja 1931 jego odwołanie pozostawiła bez rozpatrzenia, albowiem wniesiono je po upływie terminu jednomiesięcznego, przewidzianego w art. 46 ust. 1 u. o. s. oraz § 93 p. b) rozporządzenia z 20 listopada 1926 poz. 713 Dz. Ust.

Powyższe postanowienie Izby Skarbowej w Krakowie jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżący zarzuca, że postanowienie to oparte zostało na mylnych przepisach ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżący wywodzi w skardze, że władza przy wydaniu zaskarżonej decyzji oparła się mylnie na przepisie art. 46 u. o. s. i na § 93 p. b) rozp. wykon., podczas gdy w danym wypadku miał jedynie zastosowanie przepis art. 45 u. o. s. i § 81 lit. f) rozp. wykon.

Powyższe stanowisko skarżącego nie może być atoli uznane za trafne, albowiem znajdująca się w akcie wymiarowym karta wymiarowa z 14 maja 1929 dowodzi, że sporna opłata stemplowa uiszczona została w try-

bie, przewidzianym w art. 24 pod lit. b) u. o. s., t. zn., że skarżący przedstawił pismo quaestionis Urzędowi opłat stemplowych, a ten w wydanej mu karcie wymiarowej określił przypadającą sumę opłaty i dał polecenie przyjęcia jej przez kasę skarbową. Uiszczenie zaś opłaty stemplowej w powyższym trybie ustawa o opłatach stemplowych uznaje za uskutecznione na zasadzie wymiaru przez właściwy organ urzędowy. Wynika to z treści ust. 1 art. 46 u. o. s., która wskazuje na to, że wymiar przez właściwy organ urzędowy następuje niekoniecznie przez doręczenie nakazu płatniczego, lecz także w innym trybie i wtedy termin do wniesienia odwołania biegnie od dnia dokonania wymiaru. W tym ostatnim wypadku miała ustawa niewątpliwie na myśli także określenie sumy opłaty w trybie art. 24 lit. b) u. o. s., skoro w art. 46 ust. 1 powołany został art. 17, zaś ten ostatni, wymieniając w ust. 1 zdaniu 2 organa urzędowe, właściwe do wymierzania opłat stemplowych, przytacza w związku z tem także art. 24 u. o. s. Zgodnie z temi przepisami ustawy traktuje rozporządzenie wykonawcze w § 93 lit. b) określenie sumy opłaty, uskutecznione w trybie art. 24 lit. b) ustawy, narówni z wymiarem zapomocą nakazu płatniczego.

Gdy zaś przepis art. 45 ust. 1 ustawy odnosi się tylko do wypadków, w których opłata stemplowa uiszczona została bez wymiaru urzędowego, co, jak z powyższego wynika, w rozpoznawanej sprawie nie miało miejsca, to stanowisko skargi, iż władza winna była oprzeć się na tym przepisie, przedstawia się jako nieuzasadnione i wobec tego orzec należało jej oddalenie.

1156.

OPŁATY STEMPLOWE.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Przeniesienie własności budynku niewykończonego — pojęcie budynku niewykończonego.

Budynek, użytkowany w całości na mocy zezwolenia właściwej władzy, chociażby nie posiadał połączenia z istniejącą w danej miejscowości siecią kanalizacyjną, nie może być uważany za budynek niewykończony w rozumieniu art. 54 p. 6 u. o. s. (Teza).

Wyrok NTA z 10 kwietnia 1935 l. rej. 4829/32 w sprawie Jana Podkowika w Rybniku przeciw Śląskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w Katowicach w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od protokółu licytacyjnej sprzedaży nieruchomości z daty 16 grudnia 1931 wymierzył Sekretarjat Sądu Grodzkiego w Rybniku nakazem płatniczym z 20 stycznia 1932 Janowi Podkowikowi, adwokatowi w Rybniku, opłatę stemplową według 4% stawki. W odwołaniu od powyższego wymiaru podatnik zarzucił, że przeniesienie nieruchomości nie podlega w danym wypadku opłacie na zasadzie art. 54 p. 6 u. o. s., ponieważ budowa nabytego przez niego domu, rozpoczęta w r. 1930, nie została jeszcze ukończona, albowiem nie zostały dotychczas przeprowadzone wymagane koniecznie roboty w suterenach. Do odwołania podatnik załączył zaświadczenie Miejskiego Urzędu Budowlanego w Rybniku z 27 stycznia 1932, stwierdzające, że budynek, o który chodzi, nie jest jeszcze zupełnie wykończony z powodu braku w suterenach urządzenia odwadniającego. Śląski Urząd Wojewódzki — Wydział Skarbowy orzeczeniem z 30 marca 1930 odwołania nie uwzględnił, zaznaczając w uzasadnieniu, że Urząd Budowlany w dniu 7 stycznia 1931 uznał dom za wykończony i oddał go jako zdatny do użytkowania i że budynek spełnia już swe zadanie, gdyż faktycznie jest w całości użytkowany.

Powyższe orzeczenie stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżący zarzuca, że pozwana władza wbrew stanowi faktycznemu ustaliła, iż sporny budynek należy uważać za wykończony, że nie przeprowadziła koniecznych w tym względzie badań, przez co dopuściła się wadliwości postępowania, że wreszcie pozwana władza nie zbadała kwestji, czy przeniesienie budynku nie jest zwolnione od opłaty na zasadzie art. 54 p. 7 u. o. s.

NTA rozważył, co następuje:

Pozwana władza ustalenie, iż budynek był w dacie jego przeniesienia wykończony, oparła na zaświadczeniu Magistratu m. Rybnika z 15 marca 1932, stwierdzającem, że urzędowy odbiór nowowybudowanego domu, o który w niniejszym sporze chodzi, nastąpił w dniu 7 stycznia 1931, w której to dacie budynek został uznany i oddany jako zdatny do użytkowania. Decydującem kryterjum dla uznania nowowybudowanego budynku za wykończony jest jego zdatność do używania. Wynika to — jak to słusznie stwierdza pozwana władza w odpowiedzi na skargę — z przepisu p. 7 art. 54 u. o. s. Jeśli tedy sporny budynek jeszcze w dniu 7 stycznia 1931 został przez właściwą władzę uznany i oddany jako zdatny do użytkowania — co zresztą w sprawie niniejszej nie jest sporne — to pozwana władza miała wszelką podstawę do wysnucia z powyższego stanu faktycznego wniosku, iż budynek ten był już w powyższym terminie wykończony. Okoliczność, że w miejscowościach, w których istnieje sieć kanalizacyjna, dany budynek nie został połączony z tą siecią, jest dla uznania tego domu

za wykończony nieistotna, jeśli powołana do tego władza budowlana uznała tenże dom mimo tego za zdatny do użytkowania.[1])

Nie jest trafny zarzut skargi, że wobec odmowy przez władzę zwolnienia z art. 54 p. 6 u. o. s., należało rozpatrzeć sprawę pod kątem widzenia przepisu, zawartego w p. 7 tegoż artykułu, albowiem z ust. 2 omawianego artykułu wynika, że osoby, roszczące sobie prawo do zwolnień, przewidzianych w punktach 6 i 7, winny same nietylko powołać się na warunki, uzasadniające te zwolnienia, lecz także istnienie tych warunków udowodnić.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

1157.

OPŁATY STEMPLOWE.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Należytość intabulacyjna.

Uwolnienie od należytości intabulacyjnej, przewidziane w art. 25 ustawy z 29 kwietnia 1925 o rozbudowie miast poz. 346 Dz. Ust., służy tylko takim wpisom hipotecznym, które zostały dokonane na podstawie pow. ustawy.

Wyrok NTA z 7 listopada 1934 l. rej. 3900/31 w sprawie Gminy m. Krakowa przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Gmina m. Krakowa, na zasadzie zatwierdzonej przez Ministerstwo Spraw Wewn. uchwały Rady Miejskiej, zaciągnęła pożyczkę od Zakładu Pensyjnego dla funkcjonarjuszy, a to aktem z 29 kwietnia 1927. Według brzmienia tego aktu, pożyczka powyższa została zaciągnięta na budowę domów mieszkalnych dla urzędników bankowych w Krakowie. Sąd Okręgowy cywilny w Krakowie uchwałą z 8 maja 1927 zezwolił na dokonanie wpisów hipotecznych, przewidzianych w powyższym akcie celem zabezpieczenia pożyczki na nieruchomościach. Od intabulacji, dozwolonej wspomnianą uchwałą Sądu Okręgowego, Urząd Skarbowy wymierzył Gminie m. Krakowa należytość w kwocie 4.500 zł z 10% dodatkiem nadzwyczajnym. Odwołanie płatniczki, domagające się zwolnienia jej od wspomnianej opłaty, nie zostało uwzględnione przez Izbę Skarbową w Krakowie, przyczem odnośne orzeczenie Izby z 14 listopada 1930 jest uzasadnione tem, że „zwolnienie, określone w art. 25 ustawy z 29 kwietnia 1925 o rozbudowie

---

[1]) Kwestja, o którą chodzi, jest obecnie wyraźnie unormowana w art. 3 ustawy z 18 marca 1935 poz. 200 Dz. Ust., w myśl którego „za wykończony uważa się budynek zdatny do użytkowania".

miast poz. 346 Dz. Ust., odnosi się do wpisów w księgach gruntowych, tyczących się zobowiązań (obligów, skryptów dłużnych), które powstały w ramach pomocy kredytowej, przewidzianej w powyższej ustawie".

To orzeczenie Izby Skarbowej jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżąca Gmina zarzuca wadliwość postępowania i obrazę prawa. W szczególności skarga zarzuca: a) iż władze skarbowe zaniedbały zbadania i stwierdzenia tej okoliczności zasadniczej, że pożyczka, zgodnie z jej przeznaczeniem, została w całości użyta na wybudowanie dwóch domów czynszowych w Krakowie, b) iż pozwana władza bezpodstawnie nie uwzględniła, że w niniejszej sprawie został osiągnięty cel ustawy o rozbudowie miast i że zatem pożyczka (nb. zaciągnięta na podstawie formalnych upoważnień) odpowiada zasadniczym warunkom, określonym w art. 1 i 2 tej ustawy; źródło zaś, z którego dostarczono funduszów na budowę, jest rzeczą drugorzędną, czego dowodem jest fakt, że na tem stanowisku stoi późniejsze rozporządzenie Prezydenta z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. (art. 28), które obowiązywało już w czasie, gdy był dokonany wymiar spornej należytości oraz gdy było wydane zaskarżone orzeczenie.

NTA rozważył, co następuje:

Aczkolwiek skarżąca wspomina w swojej skardze o rozporządzeniu Prezydenta o rozbudowie miast z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust., to jednak z treści skargi (zwłaszcza jeżeli uwzględnić treść odwołania) wynika, iż rozporządzenia tego skarżąca nie uważa za podstawę prawną swego roszczenia; natomiast skargę swoją opiera ona wyłącznie na przepisach ustawy z 29 kwietnia 1925 poz. 346 Dz. Ust. W ten sposób między stronami jest bezsporne, że kwestję przedmiotowej opłaty, a mianowicie sporną w sprawie kwestję zwolnienia od tej opłaty, reguluje wyżej wspomniana ustawa z 1925 r.

Otóż należy stwierdzić, że ta ustawa w art. 25 uznaje za wolne od należytości, stempli i i. wspomniane w niej pisma, dokumenty, wpisy hipoteczne i czynności prawne, dokonane „na podstawie niniejszej ustawy" — i przytem „o ile dotyczą one zobowiązań pieniężnych, powstałych na cele budowy domów mieszkalnych, które powstaną w okresie do 31 grudnia 1930 r.". Jak widać z przytoczonej treści tego przepisu, za warunek wolności od opłat aktów, czynności i t. d. jest w nim uznany nietylko cel będącego ich przedmiotem zobowiązania pieniężnego (budowa domów mieszkalnych), ale pozatem i „podstawa" tych aktów, czynności i t. d.

Z art. 25 wynika mianowicie, że — aby akty, czynności i t. d. mogły korzystać z wolności od opłat — zobowiązania, będące ich przedmiotem, muszą być oparte na przepisach ustawy z 29 kwietnia 1925, względnie w tych przepisach muszą mieć swoje źródło. Skoro zaś ze względu na charakter wyjątkowy, jaki posiadają postanowienia o zwolnieniu od opłat

ogólnie obowiązujących, a więc i postanowienia omawianego art. 25, nie mogą one być interpretowane w sposób rozciągliwy, — to należy stwierdzić, że zobowiązania, podlegające zwolnieniu jak wyżej, muszą być oparte na tej ustawie wogóle, t. j. pod każdym względem. Wobec tego za istotny warunek zwolnień, o których mowa, musi być uznane zastosowanie zobowiązań m. i. i do przepisów art. 12 ustawy, który jako źródło kredytu przewiduje tylko źródła w nim wyszczególnione.

Należy przy tej okazji podkreślić, że pogląd skarżącej, według którego dopuszczenie kredytu prywatnego przez rozporządzenie o rozbudowie miast z 22 kwietnia 1927 ma stwierdzać identyczne stanowisko poprzednio obowiązującej ustawy z 29 kwietnia 1925, nie jest na niczem oparty i nie może też być uznany za trafny.

Gdy więc w sprawie niniejszej chodzi właśnie o pożyczkę, zaciągniętą ze źródeł prywatnych, t. j. nie w ramach ustawy z 29 kwietnia 1925, a w szczególności nie w ramach jej art. 12 — to NTA nie mógł uznać, aby odnośny akt był dokonany „na podstawie" tej ustawy, i wobec tego nie mógł podzielić poglądu skargi, aby był on wolny od spornej należytości w myśl art. 25 tejże ustawy.

W tym stanie rzeczy — gdy, jak to wyjaśniono wyżej, przedmiotowa pożyczka (względnie akt jej intabulacji) w zasadzie już nie podlegała zwolnieniu od spornej opłaty — upada też sam przez się zarzut skargi co do wadliwości postępowania pozwanej władzy, która to wadliwość miała polegać na niezbadaniu, czy pożyczka była użyta na budowę domów mieszkalnych. Ta bowiem okoliczność nie mogła mieć decydującego wpływu na charakter podstawy aktu prawnego, a więc, jako dla sprawy nieistotna, badania nie wymagała.

Z powyższych względów NTA skargę oddalił, jako nieuzasadnioną.

Wyrok powyższy może posłużyć do interpretacji obowiązującej obecnie ustawy z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust. W myśl jej art. 8 p. d) „wolne są od opłat stemplowych obligacje i innego rodzaju obligi, dotyczące pomocy kredytowej, przewidzianej rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 kwietnia 1927 r. o rozbudowie miast". Pomoc kredytowa jest przewidziana w art. 16 i 28 pow. rozporządzenia, mianowicie w postaci pożyczek (budowlanych krótkoterminowych i długoterminowych amortyzacyjnych) z Państwowego Funduszu Budowlanego oraz pożyczek na cele budowlane, otrzymanych z innych źródeł „na warunkach, zatwierdzonych przez Ministra Skarbu". Zgodnie więc z rozumowaniem, na którem opiera się motywacja wyroku wyżej przytoczonego, tylko te obligacje i obligi, które wiążą się z wymienionemi wyżej dwoma rodzajami pożyczek, są wolne od opłat stemplowych; nie korzystają z uwolnienia pożyczki innego rodzaju, choćby było udowodnione nietylko przeznaczenie pożyczki na cele budowlane, lecz także faktyczne użycie jej zgodnie z tem przeznaczeniem.

Achilles Rosenkranz

1158.

OPŁATY STEMPLOWE.

Rachunki: Uiszczenie opłaty na odpisie, a nie na oryginale.

Uiszczenie opłaty na odpisie rachunku, a nie na oryginale, nie jest w myśl art. 72 i 3 u. o. s. prawidłowem uiszczeniem opłaty od rachunku.

Wyrok NTA z 24 stycznia 1935 l. rej. 7015/32 w sprawie Edmunda Chmielnika przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...W rozpatrywanym wypadku sporządzono rachunek i odpis rachunku (nie stanowiący części składowej księgi grzbietowej); oryginał rachunku doręczono adresatowi, a odpis pozostał u wystawcy. Opłatę stemplową uiszczono nie na oryginale, lecz na odpisie. Spornem jest wobec tego, czy takie uiszczenie opłaty na odpisie, a nie na oryginale, jest prawidłowe, czy zatem uzasadniony jest wymiar podwyżki z powodu uiszczenia opłaty „w nieprawidłowy sposób" (art. 42 ust. 1 u. o. s.).

Otóż NTA uznał stanowisko, zajęte w powyższej kwestji przez pozwaną władzę, za uzasadnione. Władza ta trafnie przyjmuje w odpowiedzi na skargę, że rozstrzygnięcie spornego zagadnienia winno się oprzeć na ust. 3 i 4 art. 72 u. o. s. (powołanego w zaskarżonem orzeczeniu). Trafnie też stwierdza pozwana władza, że w myśl norm, zawartych w powyższych ustępach art. 72, 1) pismo, z którego treści wynika, że jest ono rachunkiem, podlega opłacie, przewidzianej w art. 72, choćby owo pismo oznaczono jako odpis; 2) jeżeli wykonanie umowy przez sprzedawcę stwierdzono kilkoma pismami, z których treści wynika, że są one rachunkami, to stosuje się art. 3 u. o. s. Skoro zaś art. 3 postanawia, że „opłata należy się" od „pisma pierwszego", i gdy niewątpliwie w razie sporządzenia dwóch pism równobrzmiących, z których tylko jedno jest oryginałem, a drugie odpisem, za „pismo pierwsze" trzeba uważać to, które strony uważają za oryginał, — tedy nietrafne jest zapatrywanie skargi, jakoby w rozpatrywanym wypadku uiszczenie opłaty na odpisie, a nie na oryginale, było w myśl art. 72 i art. 3 u. o. s. prawidłowem uiszczeniem opłaty od rachunku.

Jeśli tedy pozwana władza, uważając, iż opłaty nie uiszczono w prawidłowy sposób, utrzymała w zaskarżonem orzeczeniu podwyżkę stemplową, to Trybunał nie mógł się w tem dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy prawa i wobec tego oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

1159.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Umowa o spadek po osobie żyjącej. Animus donandi jako istotna cecha darowizny.

Pismo, stwierdzające umowę między bratem a siostrą, na mocy której brat zobowiązuje się wypłacić siostrze sumę pieniężną, a siostra zrzeka się udziału w spadku po żyjącym jeszcze ojcu, nie podlega podatkowi od darowizn.

Wyrok NTA z 30 grudnia 1933 l. rej. 4968/31 w sprawie Aleksandry Borkowskiej we wsi Karwowo-Konotopy przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie podatku od darowizny.

... Zaskarżonem orzeczeniem utrzymała pozwana władza w mocy wymiar podatku od darowizny, przyjmując, że aktem notarjalnym Franciszek Biedrzycki darował siostrze sumę 6.000 zł. Jak wynika z treści odpowiedzi na skargę, pozwana władza, określając w sposób powyższy rodzaj czynności prawnej, zdziałanej we wspomnianym akcie, kierowała się m. i. tem, że w akcie powyższym Borkowska otrzymała z majątku brata 6.000 zł, zrzekając się jednocześnie udziału w spadku nieotwartym, które to zrzeczenie się jest w myśl art. 1130 K. C. N. nieważne.

Według art. 1 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn na obszarze b. dzielnicy ros. poz. 391/23 Dz. Ust. opodatkowaniu w myśl tych przepisów podlega nabycie majątku w drodze spadku, legatu lub darowizny. Otóż, aby zaistniała darowizna, koniecznem jest nieodpłatne nabycie majątku przez osobę, majątek ten nabywającą, a również, aby to nieodpłatne zbogacenie leżało w zamiarze osoby, pozbywającej się majątku, aby zatem po stronie tej drugiej osoby istniał t. zw. animus donandi, czyli by darowizna przedstawiała się jako akt szczodrobliwości, mającej na celu nieodpłatne przysporzenie korzyści osobie, otrzymującej majątek względnie przedmiot majątkowy.

Atoli w rozpatrywanym wypadku istnienie animus donandi po stronie Franciszka Biedrzyckiego nie wynika z treści umowy, sama też władza nie dopatruje się go, a nawet, wręcz przeciwnie, stoi na stanowisku, że kwota, nabyta przez Borkowską, stanowiła wynagrodzenie za zrzeczenie się przez nią praw do spadku (nieotwartego), t. zn. że istotę tranzakcji stanowiło zrzeczenie się praw za otrzymaną sumę. Skoro jednak nie było aktu szczodrobliwości po stronie Franciszka Biedrzyckiego, natenczas nie zachodzi też darowizna zdziałana przez niego, bo nie zachodzi jeden z istotnych elementów, składających się na pojęcie darowizny.

W tym stanie rzeczy należało zaskarżone orzeczenie, którem pozwana władza utrzymała w mocy wymiar stronie skarżącej podatku od darowizny, zdziałanej przez Franciszka Biedrzyckiego, uchylić jako niezgodne z ustawą.

1160.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Wyrok sądu polubownego, ustalający spadkobranie inaczej niż testament, zatwierdzony przez sąd.

Władza skarbowa nie jest kompetencyjnie powołana do orzekania o skutkach kolizji między decyzją sądową, zatwierdzającą testament, a wyrokiem sądu polubownego, ustalającym spadkobranie inaczej niż testament; władza skarbowa jest uprawniona oprzeć swą decyzję w sprawie wymiaru podatku spadkowego — na testamencie.

Wyrok NTA z 28 marca 1934 l. rej. 7504/30 w sprawie Frumy Chaimowicz w Baranowiczach przeciw Izbie Skarbowej w Nowogródku w przedmiocie podatku spadkowego.

...Pozwana władza miała w wspomnianych aktach sprawy: wyrok sądu polubownego z 30 listopada 1929 oraz decyzję Sądu Okręgowego w Nowogródku z 14 grudnia 1929, którą zatwierdzono do wykonania testament Mowszy Chaimowicza, — regulujące odmiennie sprawę dziedziczenia po Mowszy Chaimowiczu. Jeśli tedy w tym stanie rzeczy pozwana władza — niepowołana kompetencyjnie do orzekania o skutkach kolizji między wspomnianym wyrokiem i decyzją sądową w dziedzinie ich mocy obowiązującej — oparła się przy ustaleniu podatku spadkowego na decyzji Sądu Okręgowego, wydanej w czasie późniejszym, to Trybunał nie mógł się w tem dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy prawa.

1161.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Odpowiedzialność spadkobiercy za podatek spadkowy, wymierzony legatarjuszowi.

Osobiste zwolnienie od podatku spadkowego, które służy spadkobiercy, nie zwalnia go od odpowiedzialności za podatek od legatu.

Wyrok NTA z 29 marca 1935 l. rej. 1860/31 w sprawie Fundacji Dawida i Antoniny Abrahamowiczów przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie podatku spadkowego.

... Sporne jest między stronami, czy fundacja, która z mocy art. 12 ustawy z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust. w brzmieniu, ustalonem art. 4 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 699 Dz. Ust., wolna jest od podatku spadkowego co do majątku, otrzymanego na cele objęte tym przepisem, — może być na zasadzie § 23 ust. 3 p. 1 ces. rozporządzenia z 15 września 1915 austr. Dz. u. p. Nr. 278 pociągnięta do odpowiedzialności za podatek spadkowy od legatów, na niej ciążących. W tej spornej materji skarga, zwalczając stanowisko, zajęte przez pozwaną władzę w zaskarżonem orzeczeniu, wychodzi z założenia, że zwolnienie z wspomnianego art. 12 ustawy dotyczy niewątpliwie obowiązku zapłaty z § 23 ust. 1 i 2 ces. rozporządzenia, i wywodzi, że uwolnienie to dotyczy również i odpowiedzialności z § 23 ust. 3 p. 1 tego rozporządzenia, zwłaszcza gdy brak podstaw do przyjęcia, jakoby było zamiarem ustawodawcy uwolnić fundacje od obowiązku zapłaty podatku co do spadku im przypadającego, a utrzymać na nich obowiązek uiszczenia podatku co do zapisów, przypadających legatarjuszom, i gdy odmienne ujęcie sprawy wkraczałoby dotkliwie w sferę interesów finansowych fundacyj, czemu w wielu przypadkach nie zapobiegłaby teoretyczna możność potrącenia podatku spadkowego przy wydaniu legatu względnie możność regresu prywatno-prawnego. Wobec tego skarga dopatruje się obrazy prawa w uznaniu przez zaskarżone orzeczenie, iż Fundacja jest obowiązana do uiszczenia podatku spadkowego od zapisów.

Oceniając zasadność powyższego zarzutu skargi, Trybunał wyszedł z wspomnianego już przepisu art. 12 ustawy, według którego wolne są od podatku spadkowego m. i. fundacje co do majątku, otrzymanego na cele dobroczynne, nauki lub nauczania. Tak tedy fundacje co do powyższego majątku są wolne od p o d a t k u. Podatek spadkowy w konstrukcji prawnej, nadanej mu obowiązującemi przepisami ces. rozporządzenia z 1915 r., jest podatkiem od nabycia majątku; jest to podatek od zbogacenia się §§ 1, 2 ces. rozp.). Skoro więc art. 12 ustawy zwalnia fundację od podatku spadkowego co do majątku otrzymanego na cele w tym przepisie określone, to zwolnienie powyższe, jak wynika z określonej wyżej istoty tego podatku i czemu odpowiada brzmienie art. 12 ustawy, dotyczy tylko podatku od tego, co fundacja nabywa, czem się zbogaca, zatem dotyczy tylko podatku od majątku, przypadłego samej fundacji.

W rozdziale ces. rozporządzenia z 1915 r., dotyczącym obowiązku zapłaty i odpowiedzialności za podatek spadkowy, postanowiono w § 23 ust. 3 p. 1, że za należytość spadkową o d p o w i a d a do niepodzielnej

ręki z obowiązanymi do zapłaty według ustępów 1 i 2 tego paragrafu — co do należytości od zapisu ten, na kim ciąży zapis. Gdy, jak wyżej wywiedziono, przepis art. 12 ustawy, wbrew odmiennemu zapatrywaniu strony skarżącej, dotyczy tylko podatku od majątku, przypadłego samej fundacji, gdy przepis ten z natury swej, jako wyjątkowy, podlega ścisłej wykładni, gdy dalej, jak trafnie zaznacza pozwana władza w odpowiedzi na skargę, przepis § 23 ust. 3 p. 1 ces. rozporządzenia (wbrew odmiennemu zapatrywaniu skargi, błędnemu, jak wynika z poprzednich wywodów co do zasięgu zwolnienia fundacyj od podatku spadkowego w art. 12 ustawy), nie uległ uchyleniu ani zmianie postanowieniami ustaw z 1920 i 1924 r., powołanych powyżej, lecz jako nie wymieniony wśród uchylonych przepisów został utrzymany w mocy, — nie mógł się Trybunał w ustaleniu przez pozwaną władzę odpowiedzialności skarżącej Fundacji za podatek spadkowy, należny od obciążających ją legatów, dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy prawa i wobec tego oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

1162.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Przedawnienie prawa wymiaru.

Przedawnienie prawa wymiaru podatku spadkowego nie może się rozpocząć, dopóki osoba, obowiązana do uiszczenia podatku, nie zawiadomi władzy o śmierci spadkodawcy w myśl art. 22 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (poz. 300/20 Dz. Ust.), a władza inną drogą nie dowie się o fakcie śmierci.

Wyrok NTA z 1 października 1934 l. rej. 11381/32 w sprawie Menachima Wajnsztejna w Pińsku przeciw Izbie Skarbowej w Brześciu n/B. w przedmiocie wymiaru podatku od spadku.

... Skarga zarzuca, że prawo do wymierzenia podatku uległo w myśl art. 30 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn na obszarze b. zaboru ros. przedawnieniu.

Zaskarżone orzeczenie przyjęło, iż przedawnienie nie zaszło, ponieważ nie dokonano zawiadomienia, przewidzianego w art. 22 Przepisów w związku z postanowieniami § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 9 sierpnia 1921 poz. 476 Dz. Ust.

Otóż skoro spadkodawca zmarł w r. 1919, ciążył na spadkobiercy

w myśl wspomnianego art. 22 ust. 1 Przepisów w związku z ich art. 42 ust. 2 obowiązek dokonania zawiadomienia władzy o śmierci spadkodawcy. Zauważyć w tem miejscu należy, że wspomniane przepisy nie nakładały na urzędy stanu cywilnego obowiązku nadsyłania władzom skarbowym wykazów wypadków śmierci; obowiązek taki wprowadziła dopiero w art. 5 ustawa z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust., względnie rozporządzenie z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust.

Skoro obowiązek z art. 22 Przepisów ciążył na spadkobiercy i skoro z natury rzeczy właśnie spełnienie tego obowiązku mogło dopiero dać władzy możność rozwinięcia działalności celem wymierzenia podatku spadkowego — poza wypadkami, w których się władza faktycznie dowiedziała na innej drodze o zaszłym fakcie śmierci, który to stan w rozpatrywanej sprawie w grę nie wchodzi, — natenczas uznać należy, że póki trwa niewypełnienie obowiązku z art. 22 Przepisów przez spadkobiercę, nie może się rozpocząć wogóle przedawnienie prawa wymiaru (agere non valenti non currit praescriptio). Kwestja winy podatnika i odpowiedzialności jego z art. 32 Przepisów jest wobec powyższego dla oceny sprawy przedawnienia prawa do wymiaru podatku obojętna. Nietrafne jest tedy zapatrywanie skargi, jakoby art. 22 Przepisów miał tylko charakter informacyjno-porządkowy i jakoby niewykonanie przez spadkobierców obowiązku, wypływającego z tego przepisu, pociągało za sobą tylko sankcje karne z art. 32 Przepisów, nie mogło zaś mieć znaczenia w sprawie przedawnienia wymiaru podatku.

Skarga powołuje się odnośnie do sprawy przedawnienia na okoliczność, iż datę śmierci spadkodawcy ustalił sąd na r. 1919 dopiero w r. 1929; zauważa się, że w wspomnianem na wstępie orzeczeniu sądowem z 23 lutego 1932 co do daty śmierci spadkodawcy (r. 1919) powołano się na świadectwo Sądu Okręgowego. Atoli sama okoliczność, iż sąd dopiero w r. 1929 ustalił datę śmierci na r. 1919, nie może być miarodajna, jak mniema skarga, w kwestji powstania obowiązku z art. 22 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn. Według bowiem art. 22 osoba, obowiązana do uiszczenia podatku spadkowego, ma zawiadomić władzę skarbową o śmierci spadkodawcy w ciągu określonego czasu od dnia, w którym się o niej dowiedziała, — zaś to, iż sąd ustalił w pewnym czasie datę śmierci spadkodawcy, nie przesądza ani wyjaśnia kwestji, kiedy się podatnik dowiedział o fakcie śmierci spadkodawcy.

Jeśli tedy pozwana władza nie uwzględniła roszczenia odwołania w kwestji przedawnienia, to Trybunał nie mógł się w tem dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy prawa.

Przed sprawdzeniem słuszności wypowiedzianej w tym wyroku zasady, należy

przytoczyć w grę wchodzące postanowienia Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, a mianowicie art. 22, 30 i 32.

Art. 22. „Osoby obowiązane do uiszczenia podatku spadkowego, jak również wykonawca testamentowy i kurator spadku wakującego, winni zawiadomić władzę skarbową o śmierci spadkodawcy w ciągu miesiąca od dnia, w którym się o niej dowiedzieli". Artykuł ten w tem brzmieniu przestał obowiązywać z chwilą wejścia w życie ustawy z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust., gdyż ustawą tą nadano mu następujące brzmienie: „Urzędy stanu cywilnego są obowiązane przesyłać władzy skarbowej wyciągi z każdego aktu zejścia".

Art. 30. „Prawo do wymierzania podatku ulega przedawnieniu z upływem lat dziesięciu od dnia, w którym prawo to powstało".

Art. 32. „Winni innego rodzaju naruszeń przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn — w szczególności niedopełnienia w wyznaczonym terminie obowiązku zawiadomienia władzy skarbowej o śmierci spadkodawcy lub dostarczenia danych potrzebnych celem dokonania wymiaru — podlegają grzywnie....". Z chwilą ustania obowiązku osób, obowiązanych do uiszczenia podatku, zawiadamiania władzy skarbowej o śmierci spadkodawcy, t. j. z chwilą wejścia w życie wspomnianej ustawy z 31 marca 1922, ustała karalność niezawiadomienia władzy przez podatników.

Wyżej wspomniana zasada prawna nasuwa poważne wątpliwości. Art. 30 postanawia bowiem wyraźnie, iż bieg przedawnienia zaczyna się z dniem, w którym prawo do wymiaru podatku powstało. Dniem, w którym prawo do wymierzenia podatku powstaje, jest niewątpliwie dzień otwarcia, względnie wyraźnego lub domniemanego przyjęcia spadku; z dniem tym władza skarbowa jest już uprawniona do wymiaru, a zatem w możności działania. Przepisy o opodatk. spadków i darowizn nie zawierają wcale postanowienia, iż w razie niezgłoszenia śmierci spadkodawcy przez spadkobierców, bieg przedawnienia zaczyna się dopiero od chwili wypełnienia tego obowiązku; nie wspomina o tem w szczególności ani art. 30, ani art. 22 i 32. Skutek niezgłoszenia jest tylko ten — jak w skardze podniesiono — iż spadkobiercom grozi grzywna; gdyby niewypełnienie przez spadkobierców obowiązku zgłoszenia miało pociągać za sobą i inne skutki, ustawa musiałaby to wyraźnie zaznaczyć. Brak takiego postanowienia w połączeniu z wyraźnym przepisem art. 30, iż dniem, od którego przedawnienie zaczyna biec, jest dzień, w którym prawo do wymiaru podatku powstało, a zatem dzień otwarcia względnie przyjęcia spadku, poważnie zasadę prawną, wypowiedzianą przez NTA, podważa. Ale nietylko drogą gramatycznej, lecz także i logicznej interpretacji nie można dojść do innego wniosku. Art. 30 przewiduje bardzo długi okres przedawnienia, okres aż dziesięcioletni. (Krótszy, bo tylko pięcioletni okres przedawnienia, przewidziany jest np. w art. 105 Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934, w art. 34 u. o. s. i w obowiązującej odnośnie do podatku spadkowego w b. dzielnicy austr. ustawie z 18 marca 1878 Nr. 31 Dz. u. p.). W razie zgłoszenia śmierci spadkodawcy przez spadkobiercę w przepisanym terminie, władzy skarbowej do wymiaru podatku i ewentualnego skorygowania pierwotnego wymiaru chyba nie jest potrzebny aż dziesięcioletni okres czasu. Długi ten okres czasu jest potrzebny, aby władza skarbowa, gdyby się najprostszą drogą, drogą zawiadomienia przez spadkobiercę, o śmierci spadkodawcy nie dowiedziała, mogła zdobyć w inny sposób wiadomość o fakcie, uprawniającym ją do wymierzenia podatku, np. wskutek współdziałania sądów i notarjuszów (§ 56 rozporządzenia Ministra Skarbu z 22 lipca 1920 poz. 524 Dz. Ust., § 56 i n. rozporządzenia z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust.), drogą swoich organów informacyjnych, drogą rewizji akt i t. p.; jeśli jednakże władza w tym długim okresie podatku nie wymierzyła, prawo do wymiaru gaśnie, gdyż od chwili możności wymiaru, t. j. od chwili otwarcia względnie przyjęcia spadku, nie do-

łożyła przez aż dziesięcioletni okres czasu odpowiednich starań, celem wykonania przysługującego jej uprawnienia. Przepis art. 22 ma władzy skarbowej tylko ułatwić możność wymiaru, a niestosowanie się do tego przepisu pociąga za sobą — jak już wspomniano — jedynie ten skutek, iż podatnik naraża się na grzywnę. Według wypowiedzianej przez NTA zasady prawnej, przedawnienie nie mogłoby się też nigdy rozpocząć w wypadku, w którym podatnik nie doniósł o śmierci spadkodawcy i w którym władza na innej drodze o tym fakcie się nie dowiedziała; dowiedziawszy się zaś o śmierci spadkodawcy po stu latach, mogłaby podatek i po stu latach wymierzyć, gdyż dopiero od tej chwili zaczęłoby biec przedawnienie. Według tej zasady prawnej, i po ustaniu wspomnianego kilkakrotnie obowiązku spadkobiercy i przerzuceniu tego obowiązku na urzędy stanu cywilnego (ustawą z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust.) mogłaby władza skarbowa, w razie niezawiadomienia jej wskutek przeoczenia przez urząd stanu cywilnego o śmierci spadkodawcy, wymierzyć podatek i po stu latach, gdyby się dopiero w tym czasie o śmierci dowiedziała; przedtem bowiem według zapatrywania NTA nie mogła działać. W tym wypadku już niema żadnej winy podatnika, a mimo to przedawnienie nie mogłoby biec, gdyż władza nie była rzekomo w możności działania. Zapatrywanie NTA prowadzi do konsekwencji, która jest niedopuszczalna. Powołanie w niniejszej sprawie, dotyczącej prawa publicznego, cytaty z prywatnego prawa rzymskiego „agere non valenti non currit praescriptio", nie zdaje się być również trafne. Według tegoż prawa powodem wstrzymania biegu przedawnienia mogły być przymioty osób, przeciw którym przedawnienie biegnie, oraz okoliczności, które wogóle tamują dochodzenie prawa, jak małoletność, nieobecność rei publicae causa (niewola, żołnierz walczący w dalekich krajach, urzędnik z dalekiej prowincji), zawieszenie wymiaru sprawiedliwości. Władzy skarbowej żaden przywilej, jeśli chodzi o przedawnienie, nie przysługuje, a wymiar podatku nie był zawieszony, mogła „agere", lecz „nie działała".

Zasada prawna, wypowiedziana przez NTA, ma i musi natomiast mieć zastosowanie w b. dzielnicy austr., a to wobec obowiązujących tam przepisów. Ustawa z 18 marca 1878 Nr. 31 Dz. u. p. o przedawnieniu podatków i należytości postanawia bowiem w § 1, iż prawo państwa do wymiaru podatku przedawnia się w przeciągu lat 4, a odnośnie do należytości w przeciągu lat 5 i zaczyna biec z upływem roku, w którym podatnik uczynił zadość obowiązkowi zgłoszenia, jeśli zaś do zgłoszenia nie jest obowiązany, z upływem roku, w którym odnośna należność powstała, — a w § 3, że w żadnym wypadku nie można wykonać prawa wymiaru, jeśli, licząc od upływu roku, w którym odnośna należność powstała, upłynęło lat 30. Ustawa ta wyraźnie postanawia, że w razie niezawiadomienia władzy skarbowej o śmierci spadkodawcy przez płatnika, przedawnienie zaczyna biec dopiero od chwili zawiadomienia, jednakże z tem ograniczeniem, iż po 30 latach, licząc od upływu roku, w którym odnośna należność powstała, prawo państwa do wymiaru ustaje. We wspomnianym kilkakrotnie art. 30 Przepisów brak postanowienia, że przedawnienie zaczyna biec dopiero od chwili, w której podatnik zadość uczynił ciążącemu na nim obowiązkowi, brak postanowienia, z mocy którego przedawnienie mogłoby zacząć biec dopiero po dziesiątkach lat.

Na obszarze b. dzielnicy pruskiej, na którym obowiązuje ustawa o podatku spadkowym dla Rzeszy Niemieckiej z 3 czerwca 1906 w brzmieniu, ustalonem ustawą z 3 lipca 1913 (Dz. Ust. Rz. z r. 1906 str. 654 i z r. 1913 str. 521), zmieniona późniejszemi polskiemi ustawami i rozporządzeniami, kwestja przedawnienia prawa do wymiaru podatku spadkowego jest podobnie unormowana, jak w Przepisach, obowiązujących na obszarze b. dzielnicy ros. Istniał tam również (§ 36) obowiązek zawiadamiania władzy o śmierci spadkodawcy przez spadkobiercę (ustawą z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust. uchylono ten obowiązek i nałożono go na urzędy stanu cywilnego), a § 54, normujący

przedawnienie, postanawia: „Roszczenie (Anspruch) do podatku spadkowego przedawnia się z upływem lat 10. Termin przedawnienia zaczyna biec z upływem roku, w którym prawo do podatku powstało". Praktyka, wobec braku postanowienia, iż w razie niezgłoszenia śmierci spadkodawcy przedawnienie nie może zacząć biec, stale interpretowała § 54 w ten sposób, iż bieg przedawnienia powstaje z chwilą otwarcia spadku (Erbanfall). I tak znajdujemy w komentarzu Dr. F. Wunscha do podatku spadkowego („Das Erbschaftssteuergesetz", 1915) na str. 180: „Z chwilą powstania prawa do podatku spadkowego zaczyna biec przedawnienie, również wówczas, jeśli władza skarbowa wskutek zaniechania przez stronę ciążącego na niej obowiązku zawiadomienia władzy nie miała wiadomości o otwarciu spadku". Judykatury brak, gdyż wobec wyżej wspomnianej praktyki sądy nie miały sposobności wypowiedzenia się.

Ponieważ zatem niezawiadomienie władzy skarbowej przez podatnika o śmierci spadkodawcy nie pozbawia władzy skarbowej wogóle możności działania, gdyż możność ta zaistniała już z chwilą otwarcia względnie przyjęcia spadku, i brak przepisu, że przedawnienie zaczyna biec dopiero od chwili zawiadomienia, należy zgodnie z wyraźnem postanowieniem art. 30 Przepisów przyjąć, iż przedawnienie zaczyna biec od dnia, w którym prawo do wymiaru powstało, t. j. od dnia otwarcia, względnie przyjęcia spadku. Nie przeczy temu zapatrywaniu wcale wyrok NTA z 20 czerwca 1934 l. rej. 2163/32 (OPA 765/34). Według stanu faktycznego tego wyroku spadkodawca zapisał cały majątek na rzecz Skarbu Państwa; zapis ten zaczepił spadkobierca, któremu po latach przyznano sądownie pewną część spadku. W tym wypadku władza skarbowa przed wydaniem ostatecznego wyroku nie mogła wcale wymierzyć podatku, bo nie było wiadomo komu, nie miała więc wogóle możności dokonania wymiaru; bieg przedawnienia mógł się zatem rozpocząć dopiero od chwili, w której powstała wogóle możność wymierzenia podatku, t. j. od chwili, w której stało się pewnem, iż skarżący jest spadkobiercą. Od tej chwili dopiero była władza skarbowa w możności działania i jeśli od tej chwili począwszy nie działa, prawo to może ulec przedawnieniu z upływem lat 10, o ile nie nastąpi przerwa przedawnienia.

Edward Werner

1163.

CŁO.

Przemyt: Konfiskata przedmiotu, pochodzącego z przemytu.

Uniewinnienie z zarzutu świadomego nabycia pochodzącego z przemytu przedmiotu dla braku cech przestępstwa, usuwa możliwość wymierzenia sprawcy jakiejkolwiek kary, zatem i kary konfiskaty.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 3 września 1934 3 K. 844/34.

Oskarżonego pociągnięto do odpowiedzialności karnej z § 2 art. 7 i 45 u. k. s., zagrażającego sprawcy karą pieniężną w wysokości pięciokrotnej uszczuplonej należytości celnej i karą konfiskaty przedmiotu przestępstwa.

W zaskarżonym wyroku sąd wyrokujący, uznawszy winę oskarżonego z powyższych przepisów karnych za niewykazaną z powodu braku tak przedmiotowych, jak i podmiotowych cech powyższego przestępstwa, oskarżonego z zarzutu oskarżenia wprawdzie uniewinnił, lecz mimo tego orzekł z powołaniem się na art. 45/2 u. k. s. samoistną konfiskatę aparatu radjowego jako przedmiotu zarzuconego oskarżonemu przestępstwa.

Kasacja słusznie zarzuca, że w orzeczeniu tem leży oczywisty błąd prawny.

Konfiskata jest jedną z dwóch przewidzianych w ustawie karnej skarbowej kar pieniężnych.

Wykluczenie przez sąd wyrokujący umyślności działania oskarżonego, jak i ustalenie, że wola oskarżonego, pojęta jako wina umyślna i nieumyślna, nie szła wogóle w kierunku jakiegokolwiek współdziałania w przemycie, usuwały tem samem możliwość wymierzenia oskarżonemu w niniejszej sprawie jakiejkolwiek kary, a więc i kary konfiskaty aparatu. Karze bowiem w myśl zasad ogólnych podlegać może tylko ten, kto uznany zostanie winnym czynu zabronionego pod groźbą kary.

O ile więc sąd wyrokujący uniewinnił oskarżonego z zarzutu oskarżenia, nie dopatrzywszy się w czynie oskarżonego żadnego przestępstwa, a mimo tego wymierzył temuż oskarżonemu karę konfiskaty, która dotyczyć może tylko przedmiotu, pochodzącego z przestępstwa, to zaś sąd w swym wyroku uniewinniającym wykluczył, przeto sprzeczny z tem wniosek sądu wyrokującego stanowi oczywistą obrazę art. 45 i 10 u. k. s.

W systemie k. k. z r. 1932 konfiskata ma znaczenie dwojakie: a) kary dodatkowej, b) środka zabezpieczającego.

Poświęcony konfiskacie art. 50 k. k., aczkolwiek umieszczony w rozdz. VII, zatytułowanym „Kary dodatkowe", ustala jednakże obydwa rodzaje konfiskaty. Mówi bowiem o przepadku zarówno, z jednej strony, przedmiotów, pochodzących bezpośrednio lub pośrednio z przestępstwa — tu konfiskata ma charakter kary dodatkowej, — jak i narzędzi, które służyły lub były przeznaczone do popełnienia przestępstwa, — tu konfiskata przybiera postać raczej środka zabezpieczającego. W obu wypadkach mogą być odchylenia: przedmiot, przechodzący z przestępstwa, może być przedmiotem wogóle niedopuszczalnym w obiegu, jak np. fałszywy pieniądz; i odwrotnie, narzędzie, które posłużyło do popełnienia przestępstwa, może być przedmiotem w zasadzie nieszkodliwym, jak np. drabina, sznur — wtedy jego konfiskata przybiera charakter kary dodatkowej.

Na możliwość nadania konfiskacie charakteru środka zabezpieczającego wskazuje wyraźnie art. 85 k. k., który mówi, że „jeżeli sprawcę czynu, zabronionego pod groźbą kary, uznano za n i e o d p o w i e d z i a l n e g o lub n i e u l e g a j ą c e g o k a r z e, albo jeżeli postępowanie umorzono, sąd może zastosować art. 48—50 tytułem środka zabezpieczającego". W tych zatem przypadkach konfiskata, jako kara dodatkowa, nie może mieć zastosowania. A fortiori — w razie uniewinnienia z powodu nieudowodnienia czynu lub braku znamion przestępstwa.

Na to zatem, żeby zastosować konfiskatę w przypadku uniewinnienia, sąd musi uznać, że konfiskata nastąpi nie jako kara dodatkowa, lecz jako środek zabezpieczający. Innemi słowy, konfiskata musi tu nastąpić nie w związku z rodzajem przestępstwa lub osobą przestępcy, lecz w związku z przedmiotem, mającym ulec konfiskacie, który konfiskuje się jedynie dlatego, że nie może nadal pozostawać w wolnym obrocie.

Ustawa karna skarbowa, jak wynika z tytułu jej rozdz. V „Kara konfiskaty przedmiotu przestępstwa", w zasadzie uważa konfiskatę wyłącznie za karę. Jednakże poniekąd charakter środka zabezpieczającego ma § 2 art. 18 u. k. s., który stanowi, że „maszyny, narzędzia i materjały, służące do fabrykacji przedmiotów, objętych monopolem państwowym, ulegają konfiskacie niezależnie od tego, czy służyły, względnie były przeznaczone, do popełnienia przestępstwa, jeśli jest zabroniony ich wyrób, sprzedaż, rozpowszechnianie lub przechowywanie".

Konfiskata, przewidziana w ostatniem zdaniu art. 45 u. k. s., jest par excellence karą dodatkową. Nie chodzi tu o charakter przedmiotu, o jego objektywną szkodliwość lub grożące odeń niebezpieczeństwo, lecz o pozbawienie przemytnika, tytułem kary, przedmiotu, wprowadzonego z pominięciem przepisów celnych.

Jako kara, konfiskata w tym wypadku może dotknąć tylko winnego. Skoro więc sąd w niniejszej sprawie ustalił, że przedmioty, choćby przemycone, a więc wprowadzone zapomocą przestępstwa, ale przez inną, znaną lub nieznaną, osobę, znalazły się w rękach oskarżonego w sposób legalny, i dlatego oskarżonego z oskarżenia o udział w przemycie uniewinniono, to SN słusznie uznał, iż nie było podstawy do zastosowania do oskarżonego żadnej kary, a więc i konfiskaty.

Mogłaby tu być mowa o konfiskacie w tym jedynie przypadku, gdyby przedmioty, stanowiące przedmiot sprawy, miały charakter zabroniony wogóle, t. j., jak się wyraża art. 18 § 2 u. k. s., „ulegały konfiskacie niezależnie od tego, czy służyły, względnie były przeznaczone, do popełnienia przestępstwa". Ale takiej konfiskacie ulegać może, w myśl u. k. s., wyłącznie jedna tylko kategorja przedmiotów, ponadto zaś taki zabroniony charakter samego przedmiotu należałoby w wyroku ustalić. W niniejszej sprawie przedmiotem zarzucanego przemytu był aparat radjowy, a więc przedmiot, nie podpadający pod art. 18 § 2 u. k. s.

Normalny towar, wprowadzony zapomocą przemytu, może ulec konfiskacie jedynie tylko w razie zapadnięcia wyroku skazującego. Jeżeli taki towar znaleziono u posiadacza legalnego, należy mu go oddać. Jeżeli następnie winny przemytu, lub choćby udziału w przemycie, się znajdzie, zastosujemy doń art. 19 u. k. s.; jeżeli zaś przemytnika nie wykryto, ani konfiskaty, ani innej kary w stosunku do osoby niewinnej nie można zastosować.

Trzeba zawsze pamiętać, że celem prawa karnego jest nie to, żeby *ktoś* był ukarany, lecz żeby ukarano *winnego*.

Przy sposobności wspomnieć należy o art. 44 u. k. s., którego § 2 mówi o konfiskacie przedmiotu przestępstwa, „pomimo śmierci przestępcy". Przepis ten nie jest w sprzeczności z powyższemi wywodami. Jeżeli śmierć oskarżonego nastąpiła po uprawomocnieniu się wyroku, kary osobiste, oczywiście, odpadają, ale kara pieniężna (art. 44 § 1) i konfiskata (art. 44 § 2) ulegają wykonaniu. Jeżeli zaś oskarżony umarł przed uprawomocnieniem się wyroku, wyroku tego wogóle niema, następuje umorzenie postępowania, nie można wymierzyć kary, a co za tem idzie, konfiskata może nastąpić tylko w charakterze środka zabezpieczającego w myśl art. 85 i 92 k. k. lub art. 18 § 2 u. k. s. ze względu na charakter przedmiotu, nie nadającego się do pozostawienia go w obiegu. Dlatego też art. 44 u. k. s. słusznie mówi o śmierci „przestępcy", nie zaś „sprawcy" lub „oskarżonego". „Przestępcą" zaś w rozumieniu ustawy karnej jest

tylko ten, kogo prawomocnie skazano. Przed uprawomocnieniem się wyroku jest to tylko „oskarżony", który może być przestępcą, ale może nim nie być.

A. Mogilnicki

1164.

CŁO.

Przywóz do Polski towarów z kontyngentów gdańskich[1]) — wina nieumyślna; kara.

Przestępstwo z art. 1 p. 12 (134 § 2 lit. b) u. k. s. pozostaje przestępstwem nawet w wypadku winy nieumyślnej (art. 5 u. k. s.) i bez względu na zasięg winy ulega karze z art. 46 u. k. s.

Przepis art. 49 u. k. s. nie może mieć zastosowania w wypadku oczywistego przemytu.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 28 listopada 1934 3 K. 1201/34.

. . . Ustaliwszy, że serwis porcelanowy był ukryty w skrzyni między manufakturą i że serwis ten przesłał sam oskarżony, stwierdził sąd równocześnie, że oskarżony wiedział, iż towar tego rodzaju jest objęty zakazem przywozu z Gdańska do Polski, że więc działanie oskarżonego było działaniem umyślnem. Ustalenie umyślności działania było zresztą zbędne, skoro przestępstwo z art. 1 p. 12 (134 § 2 lit. b) u. k. s. pozostaje przestępstwem nawet w wypadku winy nieumyślnej (art. 5 u. k. s.).

Bez względu na zasięg winy przestępstwo to ulega karze z art. 46 u. k. s.

Przepis art. 49 u. k. s., przewidujący w wypadku winy nieumyślnej orzeczenie kar w połowie wymiaru przepisanego w art. 46—47, odnosi się tylko do wypadków niezgodnego z rzeczywistością zadeklarowania przedmiotu w urzędzie celnym, nie może zaś mieć zastosowania w wypadku (jak niniejszy) oczywistego przemytu. Zarzuty kasacji są zatem nieuzasadnione.

---

[1]) Por. OPA 270/33, 271/33, 447/33, 772/34.

1165.

CŁO.

Deklaracja — użycie towaru do innego celu niż zadeklarowano.

Cecha „wolności od cła“ wedle art. 47 u. k. s., dotyczy momentu przedstawienia towaru do odprawy celnej, zaczem zmiana po odprawie przeznaczenia towaru nie stoi na przeszkodzie przyjęciu, iż defraudacji celnej dokonano z towarem wolnym od cła.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 15 września 1934 1 K. 573/34.

... Słuszny jest zarzut kasacji, dotyczący błędnego zastosowania kary. Art. 47 w §§ 1 i 2 przewiduje kary za defraudacje celne przy zgłoszeniu towarów do oclenia lub po zakończeniu odprawy celnej. W tych wypadkach przepis wyznacza karę pieniężną w wysokości czterokrotnej należności celnej, o ile towar podlega ocleniu, i w wysokości dwukrotnej wartości towaru, o ile towar jest wolny od cła. Powstaje pytanie, jakiego momentu dotyczy cecha „wolności od cła“, jeżeli defraudacja polega na zużytkowaniu towaru inaczej niż go zadeklarowano przy odprawie celnej — towar wolny od cła, jak np. szmaty (poz. 176 tar. celn.), zużytkowano jako pończochy, podlegające ocleniu (poz. 205 tar. celn.). Oczywiście cecha wolności od cła według art. 47 u. k. s. dotyczy momentu przedstawienia towaru do odprawy celnej, w przeciwnym bowiem wypadku nie byłoby powodu do różniczkowania kary, bowiem wszelka defraudacja celna polega na uszczupleniu należności celnych. Skoro urząd celny przyjął towar do odprawy celnej jako szmaty wolne od cła, to niezależnie od tego, że deklarujący zmienił po odprawie przeznaczenie towaru, defraudacji dokonano z towarem wolnym od cła. Przedmiot przeto defraudacji w sprawie niniejszej był wolny od cła, wobec czego karę pieniężną należało wymierzyć oskarżonemu w postaci nie czterokrotnej należności celnej, lecz dwukrotnej wartości zadeklarowanego towaru.

1166.

CŁO.

Deklaracja — stosowanie § 3 art. 47 u. k. s. w odniesieniu do deklaracji na mąkę, wywożoną za premją.

Przepis § 3 art. 47 u. k. s. wchodzi w zastosowanie także w wypadku,

gdy chodzi o wolną wprawdzie do wywozu bez cła, lecz wywożoną za premją mąkę, skoro w § 1 rozporządzenia w sprawie zwrotu ceł przy wywozie zbóż, produktów przemiału i słodu, premja wywozowa została ujęta w postać zwrotu cła opłaconego od użytych według ustawowego domniemania zagranicznych środków, pomocnych przy wytwarzaniu wywożonych płodów rolnych.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 24 stycznia 1935 3 K. 1655/34.

... Wywody kasacji, że § 3 art. 47 u. k. s. ma na względzie zwrot cła, a więc nie może mieć zastosowania w danym wypadku, gdyż mąka jest wolna do wywozu bez cła, a w tym wypadku chodzi o premję wywozową, nie są zasadne, bowiem w myśl § 1 rozporządzenia Ministrów Skarbu, Przemysłu i Handlu oraz Rolnictwa w sprawie zwrotu ceł przy wywozie zbóż, produktów przemiału i słodu, przy wywozie zagranicę wymienionych towarów, wytworzonych w kraju, przyznaje się zwrot ceł, uiszczonych za sprowadzone z zagranicy i zużyte do wytwarzania tych towarów nawozy, materjały pomocnicze i urządzenia, z czego wynika, że wysuwana przez kasację okoliczność, iż mąka jest wolna do wywozu bez cła, nie może więc być mowy o zwrocie cła, nie ma znaczenia, gdyż w cyt. rozporządzeniu premja wywozowa jest ujęta w postać zwrotu cła opłaconego od użytych, według ustawowego domniemania, zagranicznych środków, pomocnych przy wytwarzaniu wywożonych płodów rolnych. ...

1167.

CŁO.

Deklaracja — odpowiedzialność karna deklarującego.

Zastosowanie art. 49 § 2 u. k. s. uzależnione jest od ustalenia, że nastąpiło niezgodne z rzeczywistością zadeklarowanie przedmiotu, które spowodowało lub spowodować mogło nieprawidłowy pod względem jakościowym lub ilościowym wynik odprawy celnej.

Samo umieszczenie na fakturze przez deklarującego dopisku, wskazującego zastosować się mającą, a mylnie podaną pozycję taryfy celnej, nie uzasadnia odpowiedzialności z art. 49 u. k. s.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 21 sierpnia 1934 3 K. 730/34.

... Aczkolwiek słuszny jest pogląd kasacji, że art. 49 u. k. s. ze

względów fiskalnych jest do tego stopnia formalny, iż przewiduje on w § 2 ukaranie deklarującego nawet wówczas, gdy nie można mu przypisać żadnej winy, a więc nawet nieumyślnej, to jednakże zastosowanie tego przepisu uzależnione jest od ustalenia, że nastąpiło niezgodne z rzeczywistością zadeklarowanie przedmiotu w urzędzie celnym, które spowodowało lub spowodować mogło nieprawidłowy pod względem jakościowym lub ilościowym wynik odprawy celnej.

W niniejszym wypadku urząd celny dopatruje się takiego niezgodnego z rzeczywistością zadeklarowania przedmiotu li tylko w tem, że deklarant dołączoną do deklaracji fakturę uzupełnił podpisanem przez siebie twierdzeniem, że zgłoszony towar podlega ocleniu według poz. 176 pkt. 1 taryfy celnej.

Jak to już jednak SN kilkakrotnie wyjaśnił, wskazywanie przez stronę pozycji taryfy celnej nie należy wogóle do istoty deklaracji celnej i nie należy do obowiązków strony w tym względzie. Stosowanie taryfy celnej należy wyłącznie i samodzielnie do władzy celnej i to na tych podstawach, które przepisy o postępowaniu celnem dla deklaracji i odprawy celnej przewidują. Zapatrywanie więc, że już samo umieszczenie na fakturze przez deklaranta dopisku, wskazującego zastosować się mającą, a mylnie podaną pozycję taryfy, uzasadnia odpowiedzialność z art. 49 u. k. s., nie znajduje uzasadnienia w ustawie. . . .

1168.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odpowiedzialność za nadmierne ubytki magazynowe.

Choroba kierownika gorzelni nie może być uważana za zdarzenie, którego nie można było przewidzieć ani mu zapobiec, w rozumieniu art. 9 rozporządzenia z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym poz. 289 Dz. Ust., jeżeli przedsiębiorca mimo wiadomości o chorobie pozostawił kierownika gorzelni w służbie.

Wyrok NTA z 20 listopada 1934 l. rej. 5334/32 w sprawie Heleny Żychlińskiej przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty monopolowej za nadmierny ubytek spirytusu.

. . . Władza nie przeczy, że choroba kierownika gorzelni miała miejsce, oraz pośrednio przyznaje, że choroba może w zasadzie być tem zdarzeniem, którego nie można przewidzieć, ani mu zapobiec. W tym więc wy-

padku, kiedy chorobę uzna się za takie zdarzenie, to spowodowane nią niedomknięcie kurka nie może oczywiście być poczytane za brak dozoru. O tyle więc zarzut sprzeczności motywów jest uzasadniony. Wszelako władza stoi na stanowisku, że w konkretnym wypadku choroba kierownika gorzelni nie zwalnia przedsiębiorcy od obowiązku uiszczenia należności, ponieważ przedsiębiorca odpowiada za skutki przyjęcia i następnie oddania kierownictwa gorzelni choremu kierownikowi. Rozumowanie to opiera się na założeniu, że przedsiębiorca odpowiada za zaniedbanie w wyborze kierownika. Istota tego zaniedbania nie zmienia się, jeżeli przedsiębiorca dowiedział się o chorobie kierownika gorzelni już w czasie pełnienia przez niego służby, a mimo tego nie usunął go od pełnienia obowiązków, względnie w inny sposób nie zapobiegł możliwym wskutek choroby wypadkom w przedsiębiorstwie. Skoro skarżąca przyznaje, że odpowiadałaby za skutki przyjęcia do pracy chorego kierownika, to aczkolwiek słusznie zarzuca, iż akta nie wykazują, żeby przy przyjęciu o chorobie wiedziała, nie zmienia to istoty zaniedbania przedsiębiorcy, ponieważ skarżąca wiedziała o chorobie przed wypadkiem, o który chodzi. Mianowicie w odwołaniu powoływała się skarżąca na pozostający w związku z chorobą fakt zemdlenia kierownika gorzelni, który, jak z akt wynika, miał miejsce 7 listopada 1931, co stwierdził lekarz Kasy Chorych, przyczem nie twierdziła, iż o wypadku dowiedziała się po terminie wycieku.... Z akt wynika dalej, że wyciek spirytusu miał miejsce po dniu 18 grudnia 1931. W odwołaniu przyznała też skarżąca, że mimo wiadomości o chorobie kierownika gorzelni, pozostawiła go w służbie, czego skutki musi sobie sama przypisać bez względu na motywy, jakiemi się przytem kierowała.

Z tych zasad skargę należało oddalić jako nieuzasadnioną.

1169.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odpowiedzialność za nadmierne ubytki.

Okoliczność, iż ubytki spirytusu powstały wskutek zdarzeń niezależnych od przedsiębiorcy „bezpośrednio" względnie „osobiście", nie wystarcza jeszcze do zwolnienia go od odpowiedzialności na zasadzie art. 22 ust. 3 p. b) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 23 maja 1934 l. rej. 4575/33 w sprawie inż. Rajmunda Stodolskiego przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty monopolowej za nadmierny ubytek spirytusu.

... O ile chodzi o te zarzuty skargi, które mają na względzie zdarzenie niezależne od skarżącego, to należy stwierdzić, że przepis art. 22 ust. 3 rozporządzenia z 11 lipca 1932, przewidując zwolnienie przedsiębiorcy od odpowiedzialności za ubytki powstałe wskutek tego rodzaju zdarzeń, nie określa wcale tych zdarzeń jako zdarzeń niezależnych od przedsiębiorcy „bezpośrednio“ względnie „osobiście“, lecz wymaga, aby zdarzenia te były niezależne od niego wogóle. Wobec tego NTA nie mógł również uznać za trafny zarzutu skargi, jakoby okoliczność, iż skarżący sam nie sprawował zarządu i nadzoru swojej gorzelni, lecz wykonywał to wyłącznie przez jej kierownika, wykluczała sama przez się zajście zdarzeń, które mają charakter zdarzeń zależnych (w większym lub mniejszym stopniu) od tegoż skarżącego. Jeżeli przytem nawiązać zarzut skarżącego specjalnie do okoliczności niniejszej sprawy, to już zaskarżone orzeczenie jako przyczynę ubytku wymienia niedbalstwo kierownika gorzelni, a zatem fakt o tyle zależny od przedsiębiorcy gorzelni, że nawet nie administrując sam gorzelnią, jednak może on czuwać nad wypełnianiem odnośnych obowiązków przez swego pracownika, któremu te obowiązki zostały powierzone. ...

Powyższy wyrok dotyczy wypadku, jaki się zdarzył pod rządem obecnie obowiązującego rozporządzenia o monopolu spirytusowym z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust., — w trzecim okresie ewolucyjnym prawa o ubytkach.

Okolicznością, zwalniającą przedsiębiorcę od odpowiedzialności, jest „zdarzenie od niego niezależne“, stanowiące przyczynę ubytku.

Motywy wyroku za zdarzenia „niezależne“ w rozumieniu art. 22 pow. rozporządzenia uważają „zdarzenia niezależne od przedsiębiorcy w o g ó l e“ — „w większym lub mniejszym stopniu“. Takie ujęcie pojęcia „niezależności zdarzeń“ budzi poważne wątpliwości. Jeśli bowiem np. jeden z robotników przedsiębiorstwa, sprawujący się przeciętnie dobrze, zepsuje aparaturę, to taki wypadek w pewnym stopniu zależny jest od tego, że przedsiębiorca lub jego odpowiedzialny zastępca (kierownik przedsiębiorstwa) danego robotnika przyjął do pracy. A jednak wspomniany wypadek może zajść mimo całej staranności przedsiębiorcy w wyborze pracowników. Wydaje się przeto rzeczą konieczną, by określić pewien stopień zależności zdarzeń od zachowania się przedsiębiorcy. Decydującem kryterjum w tym względzie powinna być: przeciętnie od dobrego i solidnego przedsiębiorcy wymagana staranność i dbałość o prawidłowe prowadzenie i utrzymywanie przedsiębiorstwa. Zdarzenia, które mimo takiej staranności i dbałości mają miejsce, uznać należy za „niezależne od przedsiębiorcy“.

Jan Podkomorski

1170.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odpowiedzialność za nadmierne ubytki. Ubytki pozorne.

Przedsiębiorca odpowiada jedynie za ubytki rzeczywiste, a nie po-

zorne, — t. zn. za ten przypadek, kiedy ilość spirytusu rzeczywiście się zmniejszyła.

Wyrok NTA z 28 listopada 1934 l. rej. 10.600/32 w sprawie firmy „Akwawit" Rektyfikacja Spirytusu Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty monopolowej za nadmierny ubytek spirytusu.

...W tym stanie rzeczy ubytek 111 litr. 100% alkoholu należy uznać za pozorny. Obowiązek skarżącej do uiszczenia należności za te ubytki wywodzi zaskarżone orzeczenie z art. 9 ust. 1 rozporządzenia z 26 marca 1927 poz. 289 Dz. Ust. Przepis ten jednak ma na myśli ubytki rzeczywiste. Ustawodawca mógł bowiem uczynić odpowiedzialnym przedsiębiorcę jedynie za ubytki, stwierdzone prawidłowo funkcjonującemi przyrządami, t. zn. za ten przypadek, kiedy ilość spirytusu rzeczywiście się zmniejszyła. Jeżeli to zmniejszenie ilości spirytusu jest pozorne, t. zn. jeżeli w rzeczywistości znajduje się więcej spirytusu w naczyniu, niż wskazuje przyrząd, to wobec tego, iż spirytus przechodzi w ilości rzeczywistej do rąk Monopolu spirytusowego, bo przedsiębiorca nie ma prawnej możności pobrania jakiejkolwiek ilości spirytusu bez zezwolenia władz skarbowych, obciążenie przedsiębiorcy odpowiedzialnością za ubytki stwierdzone nieprawidłowo, t. j. w rzeczywistości nie istniejące, prowadziłoby do niesłusznego zbogacenia Monopolu, a takiego zamiaru ustawodawcy niesposób imputować.

Z tych zasad należało uchylić zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą....

1171.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odpowiedzialność za nadmiarne ubytki przewozowe.

Obowiązek uiszczenia należności monopolowej wyrzeczony może być tylko na podstawie ubytków rzeczywistych.

Wyrok NTA z 6 grudnia 1934 l. rej. 4371/32 w sprawie Pierwszego Małopolskiego Towarzystwa Spirytusowego — dawniej „J. Mikolasch" we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie opłaty monopolowej za nadmierny ubytek spirytusu.

...Skarżąca zarówno w odwołaniu, jak w skardze żądanie swoje

opierała na przepisie ust. 2 § 53 rozporządzenia z 10 marca 1925 poz. 218 Dz. Ust., twierdząc w odwołaniu, że Kontrola Skarbowa stwierdziła wagę i stopniowość załadowanego spirytusu, że więc ubytek powstał w czasie transportu kolejowego, a za taki ubytek przedsiębiorca nie odpowiada. Ten sam zarzut postawiony został w skardze. Z tego wynika, że skarżąca stawia kwestję sporną na płaszczyźnie ubytków rzeczywistych. Natomiast władza pozwana w odpowiedzi na skargę wyjaśnia, że ubytek nie mógł powstać podczas transportu, ponieważ protokóły odbioru stwierdzają nadejście spirytusu bez uszkodzeń.... Władza twierdzi ponadto w odpowiedzi na skargę, że przyczyną ubytków była wadliwa odprawa spirytusu przez przedsiębiorcę, zastępca zaś władzy pozwanej na rozprawie wyjaśnił to twierdzenie w tym kierunku, iż przedsiębiorca odprawił spirytusu mniej, niż ilość, która jest podana w dokumentach. Z uwagi na to, że ustalenie spornych ubytków odbyło się na podstawie ilości spirytusu podanych w świadectwach przewozowych, tylko te dokumenty mogą wchodzić w rachubę; zresztą innych dokumentów, odnoszących się do kwestji odprawy spirytusu, w aktach niema. Wynika więc z tego, że władza nie uważa spornych ubytków za ubytki rzeczywiste, skoro odprawiona została mniejsza ilość spirytusu, niż ilość, na którą opiewają dokumenty. Gdy zaś art. 9 ustawy z 31 lipca 1924 i § 53 rozporządzenia z 10 marca 1925, na których zaskarżone orzeczenie oparto, mają na myśli ubytki rzeczywiste, przeto na podstawie tych przepisów prawa nie mógł być wyrzeczony obowiązek uiszczenia należności monopolowej, a tem samem zaskarżone orzeczenie, oparte na tych przepisach, należało uchylić, jako niezgodne z ustawą.

1172.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odpowiedzialność za nadmierne ubytki przewozowe.

Przesyłka spirytusu powinna być przyjęta według zawartości alkoholu w tem samem naczyniu, w którem ją dostarczono.

Wyrok NTA z 13 listopada 1934 l. rej. 2491/32 w sprawie inż. Stefana Manasterskiego i Wilhelma Tiegera przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie opłaty monopolowej za nadmierny ubytek spirytusu.

...Słusznie zarzuca skarga, że przyjęcie przesyłki powinno się odbyć według tego samego naczynia, w którem ją dostarczono, t. j. w kon-

kretnym przypadku według cysterny. Przedsiębiorstwo wysyłające odpowiada bowiem za ubytki po odliczeniu zaników, która to kwestja jest uregulowana w § 36 rozporządzenia z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust. Według tego przepisu na dozwolony zanik drogowy składają się ustalone w rozporządzeniu procenty od ogólnej ilości spirytusu: 1) za każdy dzień przewozu, 2) za przelanie spirytusu w drodze, i 3) za zlew przy przyjęciu przesyłki. Procenty te są różne w zależności od naczynia, w którem spirytus został dostarczony, niższe przy dostarczeniu spirytusu w cysternach, wyższe przy dostarczeniu spirytusu w beczkach. W myśl ust. 3 § 408 cyt. rozporządzenia aż do przybycia urzędnika skarbowego nie mogą być zdjęte urzędowe zabezpieczenia z naczyń transportowych, a w myśl p. c) § 409 urzędnik skarbowy winien ustalić ogólną ilość alkoholu, zawartego w przesyłce. Ponieważ po przelaniu spirytusu z naczyń transportowych do innych naczyń zawartość alkoholu w tych innych naczyniach nie byłaby zawartością alkoholu w przesyłce, przeto Trybunał dochodzi do wniosku, że obliczenie zawartości alkoholu winno się odbyć według naczyń transportowych.

W konkretnym tedy przypadku skarżący mieli prawo domagać się, aby spirytus był odebrany według zawartości alkoholu w cysternie, a władza miała obowiązek w ten sposób odbioru dokonać. Jak to stwierdził zastępca władzy pozwanej na rozprawie, spirytus został odebrany według zawartości alkoholu w beczkach, do których został przelany, zatem wadliwie. Do takiego wadliwego odbioru spirytusu nie uprawniała władzy okoliczność, że waga cysterny ze spirytusem okazała się przy przyjęciu cysterny o 50 kg niższą od wagi tejże cysterny przy nadaniu, co — jakby wynikało z odpowiedzi na skargę — stało się powodem przelania spirytusu do beczek.

Wobec przyjęcia spirytusu faktycznie według beczek i gdy nastąpiło to z winy władzy, której wina nie może pociągać ujemnych skutków dla strony skarżącej, co miałoby miejsce przy stosowaniu normy zaniku, odnoszącej się do dostawy w cysternach, — należało przyjąć jako naczynie, w którem spirytus dostarczono, beczki i zastosować stawkę zaniku na zlew, przewidzianą dla odbioru według tych naczyń.

Zaskarżone orzeczenie należało tedy uchylić jako niezgodne z ustawą.

Powyższy wyrok dotyczy dość częstego wypadku przesyłania w cysternach spirytusu do przedsiębiorstwa, nieposiadającego bocznicy kolejowej. W takim wypadku spirytus, nadeszły w cysternie na stację kolejową, przelewa się do beczek i w beczkach przewozi się do składów przedsiębiorstwa.

Z konkluzją wyroku można się zgodzić tylko wtenczas, jeżeli *miejscem przeznaczenia przesyłki* była stacja kolejowa lub stacja bocznicy kolejowej. Jeśli natomiast miejscem przeznaczenia był skład przedsiębiorstwa, niewy-

posażony w bocznicę kolejową, zastosować należałoby § 402 ust. 2 i ust. 3 rozporządzenia z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust., przewidujący przelew spirytusu z cystern do beczek w drodze; przelew taki wymaga oplombowania beczek w obecności Kontroli Skarbowej. Za przelew do beczek należy do zwykłych zaników doliczyć stawkę 0,15%, a prócz tego przy ostatecznem przejęciu spirytusu w beczkach obliczyć jako zanik zlewowy 0,35% — zamiast stawki 0,25%, przewidzianej dla zlewu z cystern. Nadto zanik drogowy za każdy dzień transportu w beczkach podwyższa się o 0,01% do 0,04% (§ 36 rozp. z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust.). Obecnie obowiązują te same zasady na mocy §§ 28 i 239, 240 rozporządzenia z 10 września 1932 poz. 746 Dz. Ust.

Jan Podkomorski

1173.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Zniżenie przez Ministra Skarbu ceny sprzedażnej spirytusu do wyrobu wódek gatunkowych — żądanie bonifikat.

Zniżenie przez Ministra Skarbu na zasadzie art. 42 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust. ceny sprzedażnej spirytusu do wyrobu wódek gatunkowych nie uzasadnia prawa żądania przez fabrykanta wódek zwrotu różnicy między mieszczącą się w cenie spirytusu dawną opłatą skarbową a nową opłatą monopolową, (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 19 grudnia 1934 l. rej. 4446/33. — Wyrok NTA z 19 grudnia 1934 l. rej. 4446/33 w sprawie firmy C. A. Franke w Bydgoszczy przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zwrotu opłat monopolowych.

Podaniem z 20 marca 1933 zwróciła się firma C. A. Franke w Bydgoszczy do Ministerstwa Skarbu z żądaniem zwrotu różnicy między ceną sprzedażną spirytusu do wyrobu wódek gatunkowych, obowiązującą przed 1 września 1932, a ceną obowiązującą od 26 września 1932, którą to różnicę obliczyła firma od znajdujących się — według jej twierdzenia — w dniu 26 września 1932 w jej magazynach 1.897,6 l. spirytusu (po 4 zł od litra) w sumie 7.950,40 zł. Podanie to załatwiło Ministerstwo Skarbu odmownie orzeczeniem z 3 kwietnia 1933 z tem uzasadnieniem, że rozporządzenie Ministra Skarbu z 23 września 1932 poz. 704 Dz. Ust. nie przewiduje bonifikat od spirytusu zawartego w wyrobach wódczanych, znajdujących się w fabrykach wódek gatunkowych w chwili obniżenia cen sprzedażnych spirytusu.

Na to orzeczenie wniesiona została skarga do Trybunału, który rozważył, co następuje:

Spór toczy się o to, czy z chwilą ustalenia przez Ministra Skarbu na zasadzie art. 42 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 11 lipca 1932 o monopolu spirytusowym, opodatkowaniu kwasu octowego i drożdży oraz sprzedaży napojów alkoholowych (poz. 586 Dz. Ust.) ceny sprzedażnej spirytusu do wyrobu wódek gatunkowych, która jest niższa od ceny poprzednio obowiązującej, fabrykant wódek ma prawo żądać zwrotu różnicy między ceną dawną i nową od zapasów spirytusu, czy to w postaci czystej, czy też w postaci przerobionej na wódki, które znajdują się u niego w chwili obniżki ceny. Strona skarżąca twierdzi, że prawo to jej przysługuje, przyczem powołuje się na wyrok NTA z 13 marca 1931 l. rej. 1470/28, natomiast władza pozwana przeczy, jakoby fabrykantowi służyło to prawo, przyczem twierdzi, że motywy wspomnianego wyroku nie mogą być wskazówką przy załatwieniu sprawy niniejszej, ponieważ orzeczenie, będące przedmiotem rozstrzygnięcia tego wyroku, oparte było na rozporządzeniu Ministra Skarbu z 22 grudnia 1926 poz. 765 Dz. Ust., a w niniejszej sprawie chodzi o orzeczenie, oparte na rozporządzeniu Ministra Skarbu z 23 września 1932 poz. 704 Dz. Ust. Ponadto władza twierdzi, że między fabrykantami wódek gatunkowych a Państwowym Monopolem Spirytusowym dochodzi do skutku zwyczajna umowa kupna sprzedaży bez jakiejkolwiek rękojmi ze strony sprzedawcy, iż cena spirytusu nie zostanie w przyszłości obniżona.

Otóż, jak wynika z przepisu ust. 1 art. 42 rozporządzenia z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust., cena sprzedażna spirytusu do wyrobu wódek gatunkowych winna wynosić sumę kosztu własnego i opłaty monopolowej, zwiększonej o 25%. O ile więc skarga usiłuje swoje żądanie uzasadnić poglądem, wypowiedzianym w wyroku z 13 marca 1931 l. rej. 1470/28, to w każdym razie czyni to o tyle nietrafnie, że w wyroku tym Trybunał określił istotę opłaty skarbowej, ale nie zajmował się ceną sprzedażną spirytusu jako taką, w której to cenie poza opłatą monopolową (skarbową) mieści się jeszcze koszt własny spirytusu.

Podzielając nadal pogląd co do określonego w powyższym wyroku charakteru opłaty monopolowej, Trybunał miał na uwadze przy rozstrzyganiu spornego zagadnienia zasadę prawa skarbowego, że nic, co na podstawie prawomocnego orzeczenia właściwej władzy tytułem daniny publicznej zostało zapłacone, nie ulega zwrotowi, oraz naodwrót, że opłata, uiszczona zgodnie z prawomocnym wymiarem, nie może być powiększona. Ta ogólna zasada mogłaby ulec ograniczeniu tylko z mocy wyraźnego przepisu prawa. Takiego postanowienia nie zawiera jednak ani rozporządzenie z 11 lipca 1932, ani żaden inny przepis prawa.

Ponadto zauważyć należy, że stan faktyczny i prawny, służący za podstawę do wydania wyroku z 13 lipca 1931 l. rej. 1470/28, był inny, niż w sprawie niniejszej. Niezależnie bowiem od tego, że wówczas istniał § 8 rozporządzenia Ministra Skarbu z 22 grudnia 1926 poz. 765 Dz. Ust., chodziło tam o podwyższenie ceny spirytusu, którego skutkiem naturalnym jest, że fabrykant wódek pobierze od znajdujących się u niego w chwili podwyżki ceny zapasów cenę wyższą. Nadwyżka ta zaś, gdyby jej nie pobrano na rzecz Skarbu Państwa, wpłynęłaby w całości do rąk fabrykanta wódek. Natomiast w wypadku niniejszym nietylko brak rozporządzenia, zarządzającego zwrot różnicy opłaty monopolowej, ale ponadto nie przemawiałaby za tem ratio legis. Intencja bowiem ustawodawcy przy zniżce opłaty konsumcyjnej, jaką jest opłata monopolowa, musiałaby być oczywiście skierowana na obniżenie ciężaru podatkowego u ostatniego płatnika, t. j. konsumenta. Brak jednak jakiejkolwiek gwarancji, że opłata monopolowa, zwrócona, jak tego żąda skarga, fabrykantowi wódek, wpłynęłaby na obniżkę ceny fabrykatu i że w ten sposób umożliwiłaby konsumentowi tańsze jego nabycie, czy też przeciwnie, że nie pozostałaby w rękach fabrykanta, co oczywiście nie mogło być intencją ustawodawcy. Zważyć bowiem należy, że proces tworzenia się cen rynkowych przy fabrykatach tego rodzaju nie zależy wyłącznie od wysokości opłaty monopolowej, względnie, że zniżka takiej opłaty nie musi powodować matematycznie równej obniżki ogólnej ceny wyrobów wódczanych.

Z tych zasad należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

Gdyby w powyższym wyroku chodziło o regularną opłatę lub daninę, wymierzaną płatnikowi przez władzę zapomocą doręczonego mu orzeczenia, wówczas uzasadnienie tego wyroku nie nasuwałoby żadnych wątpliwości. Przeciwnie, z zadowoleniem wypadałoby stwierdzić, że do zbioru przybył jeszcze jeden wyrok, mocno podkreślający i wyraźnie formułujący zasadę szanowania prawomocnych orzeczeń i ich niewzruszalności. W glosie do OPA 764/34 wskazałem na niezupełną jednolitość judykatury NTA w tym względzie.

Zastrzeżenia przeciw uzasadnieniu wyroku (nie przeciw tenorowi) wynikają z tego powodu, że tu nie chodzi o regularną daninę, lecz o t. zw. opłatę monopolową, ta zaś nie jest ani opłatą, ani akcyzą, ani wogóle daniną w rozumieniu prawa skarbowego. Do istoty bowiem daniny należy, że w zasadzie musi być nałożona aktem władzy administracyjnej, wydanym z przewidzianemi w przepisach rygorami. Takim aktem, będącym emanacją suwerennej władzy daninowej, jest nakaz zapłaty przy podatkach lub opłatach, określenie akcyzy przy wyprowadzeniu cukru z cukrowni, piwa z browaru, oleju mineralnego z rafinerji, określenie cła przy przywozie lub wywozie towaru przez granicę i t. d. Te nakazy skierowane są do indywidualnego płatnika. Wyjątkowo przy opłatach stemplowych czasami niema tego indywidualnie oznaczonego płatnika ani aktu władzy. Jest tylko określony zgóry w ustawie taki stan faktyczny, którego zaistnienie nakłada obowiązek uiszczenia opłaty: Sporządzenie przez kupca rachunku nakłada na niego obowiązek przylepienia i skasowania marki stemplowej

i uiszczenia w ten sposób opłaty, tak samo wniesienie podania lub wystawienie świadectwa. Jaki nakaz władzy wystosowany został do odbiorcy lub do konsumenta spirytusu w sprawie opłaty monopolowej? Jakie rygory w razie nieuiszczenia lub naruszenia przepisów są przewidziane, jakie środki prawne mają zabezpieczyć płatnikowi legalność i prawidłowość wymiaru, które władze są do wymiaru rzeczowo i miejscowo właściwe? Nic o tych zagadnieniach nie wspominają przepisy, a także nie ustalają faktów, rodzących indywidualny obowiązek uiszczenia tej daniny. W preliminarzu budżetowym ani na r. 1925, ani na okres 1935/36 niema wśród danin skarbowych wpływów z opłaty monopolowej wykazanych; nie jest też ona wyodrębniona w planie finansowo-gospodarczym monopolu spirytusowego wśród jego wpływów. Brak tych podstawowych przepisów staje się widocznym, kiedykolwiek przyjdzie do rozstrzygnięcia konkretnej sprawy. Przykładem są wyroki Zbiór Nr. 438 S i powyższy. Uzasadnienie ich nie może posługiwać się przepisem, że fabrykant jest depozytarjuszem Monopolu, że dopuszczalny jest dodatkowy wymiar, jakie warunki są dla zwrotu daniny przewidziane. Stąd sprzeczności, które istnieją przy porównaniu tych wyroków, z których jeden uznaje możliwość dodatkowego wymiaru, gdy cena idzie w górę, a drugi — niezwracania nadwyżki, gdy cena idzie w dół.

Czemże zatem jest „opłata monopolowa", jeżeli nie jest daniną? Jest niczem więcej tylko jednym z elementów ceny sprzedażnej jednego litra stuprocentowego spirytusu. Również i „koszt własny monopolu" (wykalkulowany z rachunków koszt surówki, oczyszczenia, transportu, koszty administracji i t. d.) jest takim elementem. Te dwa elementy z mocy ustawy (rozporządzenie Prezydenta z 11 lipca 1932 o monopolu spirytusowym art. 41, 42) określa cyfrowo i perjodycznie Minister Skarbu i na ich podstawie oznacza dopiero cenę spirytusu, różną w zależności od przeznaczenia sprzedanego spirytusu. Cyfra „opłaty skarbowej stanowi zagwarantowany dochód Skarbu" z obciążenia spirytusu (p. Sprawozdanie Państwowego Monopolu Spirytusowego za 1924—26, str. 288, projekt rządowy o monopolu Druk sejmowy I 1148 art. 26, sprawozdanie Komisji Skarbowej Sejmu Druk I 1396 art. 21 oraz dyskusja nad tem sprawozdaniem 149-e posiedzeniu w dniu 14 lipca 1924). Ten dochód miałby Skarb także wówczas, gdyby nie został uchwalony w r. 1924 monopol, ale gdyby pozostano przy akcyzie, obowiązującej przed wojną w dwóch zaborach, a obowiązującej również w Polsce po zniesieniu monopolu w r. 1921. Wyodrębnienie ustawowe tej właśnie cyfry w ogólnym dochodzie ze sprzedaży spirytusu było nadzieją zwolenników systemu akcyzowego, że w przyszłości coroczne rachunki wykażą, iż słuszność była po ich stronie, że samo przedsiębiorstwo monopolowe nie da zysku Skarbowi, a da go tylko ów rachunkowy surogat akcyzy, tak jakby go dawała akcyza, gdyby wogóle, szkodliwego ich zdaniem, monopolu nie wprowadzono. Z ustawowego obowiązku perjodycznego i cyfrowego określania „opłaty monopolowej" przez Ministra Skarbu korzystają kolejne ustawy o monopolu spirytusowym także w innych względach: cenę niekonsumcyjnego spirytusu określają w kwocie niższej drogą wyłączenia z niej opłaty; cenę spirytusu, przeznaczonego do fabrykacji konkurujących z wyrobami monopolowemi wódek gatunkowych, określają kwotą wyższą, drogą zwiększenia „opłaty" przy takim spirytusie o 25%; związki samorządowe jako swój udział w obciążeniu spirytusu otrzymują część tejże opłaty; przy imporcie spirytusu lub wyrobów spirytusowych ustanowienie dodatku do cła w wysokości „opłaty monopolowej" zwalnia ustawodawcę od specjalnego określenia takiego dodatku, służącego do ochrony monopolu; cyfry tej „opłaty" są wreszcie podstawą przy karaniu z powodu naruszenia przepisów o monopolu spirytusowym. Te wszystkie jednak funkcje „opłaty monopolowej" dowodzą tylko, że „opłata" jest miernikiem ustanowionym do kalkulacji w sprawach obciąże-

nia spirytusu. Skąpe jednak przepisy nie wystarczają do uznania jej za daninę w systemie polskich danin skarbowych i do zmiany konstrukcji stosunku prawnego między Monopolem a kupującym spirytus. Jest to stosunek prawno-prywatny, wynikający z umowy o kupno i sprzedaż spirytusu, za który płaci kupujący oznaczoną przez Ministra Skarbu cenę (p. co do tego moją glosę OPA 159/33). Gdy zaś niema żadnego prywatno-prawnemi przepisami przewidzianego powodu do żądania zwrotu tej ceny z powodu obniżenia jej przy przyszłych zakupach, przeto tenor wyroku jest uzasadniony. Takie rozwiązanie sprawy jest dla fabrykanta wódek, mającego zapasy spirytusu na składzie, bolesne, gdyż okazało się, że zakupił za dużo spirytusu i że będzie musiał niezawodnie obniżyć cenę swojego wyrobu, sporządzonego z droższego surowca. Z tego powodu poleca ze względów słuszności i kulancji kupieckiej ostatnie rozporządzenie Ministra Skarbu z 16 lutego 1935 poz. 70 Dz. Ust. (§ 6), ustalające na nowo „opłatę monopolową“ na niższym poziomie, obniżkę tę fabrykantom wódek gatunkowych zbonifikować.

Dr. I. Weinfeld

1174.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Odpowiedzialność za wyprowadzenie z gorzelni spirytusu.

Z treści art. 1 u. k. s., znajdującego się w ścisłym związku z przepisami rozporządzeń o monopolu spirytusowym, normujących kontrolę nad gorzelniami i rektyfikacjami, jak i z zestawienia art. 81 i 79 u. k. s. wynika, że art. 81 u. k. s. dotyczy przedsiębiorców zakładu lub ich upełnomocnionych zastępców, zaczem wyprowadzenie spirytusu z gorzelni przez inną osobę byłoby już przestępstwem o znamionach kradzieży.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 25 października 1934 3 K. 990/34.

...Art. 81 u. k. s. ma na względzie wydawanie lub wyprowadzenie spirytusu z miejsca wyrobu, przerobu lub magazynowania, dokonane bez dopełnienia przepisanych warunków lub wogóle bezprawne, uznając takie wydawanie lub wyprowadzenie za potajemne i ulegające karze jako przestępstwo skarbowe. Z treści tego przepisu, znajdującego się w ścisłym związku z przepisami rozporządzeń w przedmiocie monopolu spirytusowego, normujących kontrolę władz skarbowych nad gorzelniami i rektyfikacjami, wynika najwyraźniej, że dotyczy on przedsiębiorców zakładu lub ich upełnomocnionych zastępców, bowiem wyprowadzenie spirytusu przez każdą inną osobę stanowiłoby już kradzież. Stwierdza to również zestawienie treści art. 81 u. k. s. z przepisem art. 79 tejże ustawy, na który powo-

łuje się ten przepis w końcowej części. Zatem wywody kasacji Urzędu Skarbowego, zmierzające do wykazania, że art. 81 u. k. s. stosuje się do wszystkich osób, bez względu na ich stosunek do zakładu, wyrabiającego lub przerabiającego spirytus, są mylne, gdyż nie znajdują oparcia w odnośnych przepisach u. k. s., wobec czego stanowisko sądu w tym względzie należy uznać za słuszne....

1175.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Wznowienie postępowania: Wymóg zezwolenia Ministra Skarbu.

Zezwolenie Ministra Skarbu, wymagane art. 234 u. k. s. dla wznowienia postępowania, musi jako przesłanka procesowa znaleźć w sprawie wyraźne stwierdzenie. Forma tego stwierdzenia jest obojętna i może to być decyzja o wznowieniu, podpisana przez samego Ministra lub przez prawnie zastępujący go organ, lub jakikolwiek inny dokument, ale wyraźnie stwierdzający, że nastąpiło pozwolenie Ministra na wznowienie sprawy. Decyzja Ministerstwa Skarbu nie wystarcza.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 4 grudnia 1934 1 K. 884/34.

Kasacja, pomiędzy innemi, podniosła zarzut obrazy art. 230 i 234 u. k. s. przez wznowienie postępowania w sprawie prawomocnie rozstrzygniętej przez władze skarbowe pomimo braku zezwolenia Ministra Skarbu i nieujawnienia nowych okoliczności, uzasadniających wznowienie postępowania przeciwko oskarżonemu Gotlowi S. Podczas przewodu sądowego, obrońca oskarżonego z powodu braków formalnych, a mianowicie braku nowych dowodów do wznowienia postępowania przez władze skarbowe, prosił o uniewinnienie oskarżonego. Gotel S. był oskarżony o przestępstwo, przewidziane cz. 2 art. 45, 66 i 109 u. k. s. i sprawa wpłynęła do Sądu Okręgowego w trybie art. 188 u. k. s. na skutek wniosku o przekazanie sprawy do postępowania sądowego. W aktach sprawy znajdują się: „orzeczenie karne" Dyrekcji Ceł w Warszawie, którego mocą uznano, że „Gotel S. nie jest winien zarzucanego mu przestępstwa skarbowego", postanowienie tejże Dyrekcji Ceł, stwierdzające, że Dyrekcja Ceł na podstawie dalszych dochodzeń przeciwko innym osobom, doszła do przekonania, że Gotel S. był współuczestnikiem przestępstwa, gdyż tranzakcje były zawierane w sklepie Gotla S. w jego obecności, a więc S. musiał o nich dokładnie wiedzieć, i wreszcie odpis pisma Ministerstwa Skarbu z 19 sierpnia 1933, podpisa-

nego za Dyrektora Departamentu przez Naczelnika Wydziału M. W., następującej treści: „Zwracając załączniki sprawozdania z 23 czerwca 1933, Ministerstwo Skarbu wznawia na zasadzie art. 234 u. k. s. postępowanie karne w sprawie Gotela S., rozstrzygniętej prawomocnem orzeczeniem karnem Dyrekcji Ceł z 29 grudnia 1931. Sprawie tej należy nadać właściwy bieg w myśl art. 230 p. 3 u. k. s.". Na podstawie rzeczonego pisma Dyrekcja Ceł orzeczeniem karnem z 11 grudnia 1933 skazała Gotla S. z cz. 2 art. 45, 66 i 109 u. k. s. na karę pieniężną.

Art. 230 u. k. s., na który powołało się rzeczone pismo Ministerstwa Skarbu, stanowi, że w sprawach prawomocnie rozstrzygniętych przez władze skarbowe, nastąpić może wznowienie postępowania, jeśli wyjdą najaw nowe okoliczności, wskazujące bądź same przez się, bądź w związku z dotąd ujawnionemi okolicznościami na to, że nastąpiło: 1) niesłuszne skazanie lub niesłuszne nałożenie odpowiedzialności majątkowej, albo 2) niesłuszne uniewinnienie, albo wreszcie 3) niedostateczne skazanie. Na mocy art. 234 u. k. s. wznowienie postępowania w sprawach, rozstrzygniętych prawomocnie przez władze skarbowe, wymaga zezwolenia Ministra Skarbu.

Na tle zatem przytoczonych okoliczności oraz zarzutów kasacji powstaje nierozważone przez Sąd Okręgowy zagadnienie, czy Sąd Okręgowy mógł przystąpić do rozpoznania sprawy niniejszej, wznowionej, po prawomocnem uniewinnieniu oskarżonego, nie przez Ministra Skarbu, lecz przez Ministerstwo Skarbu. Zagadnienie to ma istotne znaczenie, gdyż wznowienie w danym przypadku sprawy bez zezwolenia Ministra Skarbu stanowi przesłankę procesową, ulegającą rozważeniu z urzędu nawet w instancji kasacyjnej (Zbiór orz. SN z r. 1931 Nr. 234). Art. 234 u. k. s. wyraźnie wymaga dla wznowienia postępowania zezwolenia Ministra Skarbu. Zezwolenie to jako przesłanka procesowa musi znaleźć w sprawie wyraźne stwierdzenie. Forma tego stwierdzenia jest obojętna: może to być decyzja o wznowieniu podpisana przez samego Ministra lub przez prawnie zastępujący go organ lub jakikolwiek inny dokument, ale wyraźnie stwierdzający, że nastąpiło pozwolenie Ministra na wznowienie sprawy. Ustawa karna skarbowa zna również inne wypadki zezwolenia władzy przełożonej, np. ust. 3 art. 138 pozwala władzy skarbowej przekazanie sądom pewnych spraw „z zezwolenia swej władzy przełożonej". Władzą przełożoną nad Dyrekcją Ceł jest Ministerstwo Skarbu i jeśliby w przypadku art. 234 ustawa miała na myśli wogóle władzę przełożoną, toby się tak wyraziła, bądź wymieniła Ministerstwo Skarbu. Trudno zatem przypuścić, ażeby i w art. 234 była mowa tylko o zezwoleniu władzy przełożonej. Ustawa karna skarbowa przewiduje wyraźnie przypadki wyłącznej kompetencji Ministra Skarbu jak np. §§ 2 i 5 art. 144, §§ 2 i 3 art. 153, ust. 3 § 3 art. 179, § 2 art. 183 i t. d. i do tej wyłącznej kompetencji Ministra Skarbu należy

również art. 234. Nie wolno przypuszczać, ażeby w rozumieniu u. k. s. pojęcia Ministra Skarbu i Ministerstwa Skarbu były identyczne, byłoby to bowiem sprzeczne z zasadami podziału władz państwowych i musiałoby być w jakiś wyraźny sposób zaznaczone w ustawie, gdyż niedopuszczalne jest domniemanie o niedbalstwie ustawodawcy w redagowaniu ustawy. Przeciwnie z zestawienia rozdziałów X i XI widoczne jest wyraźne odróżnienie kompetencji Ministra do złagodzenia kary (ust. 3 § 2 art. 179) i kompetencji Ministerstwa Skarbu w tejże mierze (ust. c § 1 art. 183), jak również w zestawieniu umieszczonych obok przepisów ust. c § 1 art. 183 i § 2 tegoż artykułu. Z treści pisma Ministerstwa Skarbu z 19 sierpnia 1933 wynika wyraźnie, że sprawę wznowiło Ministerstwo Skarbu, ale niewiadomo czy z zezwolenia, czy bez zezwolenia Ministra Skarbu. Również słuszny jest zarzut kasacji, że przytoczone w postanowieniu Dyrekcji Ceł z 23 czerwca 1933 okoliczności nie są „nowo ujawnionemi" i były znane Dyrekcji Ceł przed wydaniem orzeczenia o uniewinnieniu oskarżonego.

W tych warunkach SN postanowił wyrok Sądu Okręgowego w części, dotyczącej Gotla S., uchylić i postępowanie sądowe umorzyć, pozostawiając inne zarzuty kasacji bez rozpoznania.

Wyrok powyższy wydaje mi się zupełnie słusznym z punktu widzenia teorji postępowania karnego. Ta bowiem w państwach cywilizowanych, przynajmniej wedle doktryny, która panowała nietylko w XIX wieku, ale w wielu państwach, a m. i. w Polsce panuje do dziś dnia, wymaga ścisłego interpretowania przepisów, których luźniejsze stosowanie mogłoby być dla oskarżonego niekorzystne.

Wyrok nasuwa jednak zagadnienie, wychodzące znaczeniem swojem poza zakres samego tylko prawa karnego. Wyrok przyjmuje, że

1. niedopuszczalne jest domniemanie o niedbalstwie ustawodawcy w redagowaniu ustawy,

2. nie wolno przypuszczać, aby w rozumieniu ustawy pojęcia Ministra Skarbu i Ministerstwa Skarbu pokrywały się, byłoby to bowiem sprzeczne z zasadą podziału władz państwowych i musiałoby być w jakiś wyraźny sposób zaznaczone w ustawie.

Niewątpliwie zdarzają się w ustawach, zwłaszcza o charakterze organizacyjnym, wypadki bądź niedbalstwa, bądź niedokładnego przemyślenia wszystkich możliwości. Jednak interpretacja nie powinna domniemywać się żadnej z tych dwu ewentualności. Wiem, że często dzieje się inaczej. Jednakże w interesie praworządności należy właśnie przyjąć, że każde postanowienie jest takiem, jakiem je chciał mieć ustawodawca, o ile nie zachodzi oczywista pomyłka (która w takim razie będzie zapewne sprostowana), albo o ile nie zachodzi sprzeczność nie dająca się usunąć inaczej jak przez pewną interpretację, przyjmującą możliwość pomyłki. Wiele trudności konstytucyjnych za panowania konstytucji marcowej wynikało właśnie stąd, że od samego początku jej mocy obowiązującej uważano niektóre przepisy za nieobowiązujące, a inne interpretowano mniej lub więcej dowolnie. Dlatego, jeżeli ustawa mówi o „Ministrze Skarbu", niema wątpliwości, że pismo, podpisane za dyrektora departamentu przez naczelnika wydziału, nie powołujące się na decyzję Ministra Skarbu, nie odpowiada wymogom ustawy.

Nie jest jednak ani naukowo opracowana, ani w praktyce rozwiązana kwestja odróżnienia między kompetencjami ministra a kompetencjami ministerstwa. W konstytucji marcowej była mowa zawsze tylko o ministrach (art. 55, 56), a jedynie w art. 62 o „tymczasowym kierowniku ministerstwa", sprawującym „urząd ministra". W obowiązującej obecnie konstytucji kwietniowej o kierownikach ministerstwa wogóle niema mowy, mowa tylko o tem, że ministrowie „kierują poszczególnemi działami administracji państwowej, albo spełniają poruczone im zadania szczególne". W historji administracji publicznej niema w tym kierunku jednolitej linji rozwoju. Np. w średniowiecznej Anglji obok urzędników jak kanclerz, skarbnik i t. d. były urzędy (o charakterze pół administracyjnym pół sądowym), jak kancelarja, exczekier i t. d. W dzisiejszej Anglji wiele jest centralnych urzędów o charakterze nieosobowym (np. urząd spraw wewnętrznych, urząd spraw zagranicznych, komisja wychowania, komisja handlowa), na których czele stoją odpowiedzialni za nie urzędnicy (jak sekretarz stanu do spraw wewnętrznych, sekretarz stanu do spraw zagranicznych, prezydent komisji wychowania, prezydent komisji handlu i t. d.). Korespondencja, prowadzona w imieniu tych władz, często powołuje się na rzekomą decyzję ministra nawet w sprawach, które oczywiście nie mogły dojść do wiadomości ministra. Np. cudzoziemiec otrzymuje bilet wstępu na galerję parlamentu w zasadzie na mocy decyzji Lorda Wielkiego Szambelana. Oczywiście dla potrzeb życia codziennego bardzo pożyteczne jest uproszczenie słownictwa przez wymienianie „ministerstwa", zamiast mowy o teoretycznej decyzji ministra, która opiera się w rzeczywistości na aktach całego szeregu podwładnych mu urzędników. Z drugiej strony praktyka wskazuje także, że w pojęciu „ministerstwa" łatwiej utopić indywidualną odpowiedzialność moralną za jakiś akt, niż gdy się operuje pojęciem ministra, za którego można zawsze zlokalizować odpowiedzialność na postępowaniu konkretnego urzędnika.

Istnieje u nas, jak zresztą gdzieindziej, skłonność do oddzielania urzędu, podlegającego danej osobie, od samej osoby. Dlatego np. w praktyce uniwersyteckiej mówi się niejednokrotnie o „rektoracie" i „dziekanacie", mając na myśli nie samo biuro, lecz przeciwnie urząd, na którego czele stoi rektor względnie dziekan, ale tak, że np. rektor podpisuje akt, którym „rektorat prosi", lub „rektorat zawiadamia", a naodwrót różne władze zwracają się do „rektoratu" lub „dziekanatu" z prośbą o pewne rzeczy, leżące w kompetencji rektora lub dziekana, albo przeciwnie, należące właśnie do sekretarza rektora lub sekretarza dziekana. Są to nieścisłości podyktowane przez życie, często nie dające się uniknąć,

Wyrok niniejszy mówi jeszcze o sprzeczności z zasadami podziału władz państwowych. Oczywiście nie idzie tu o jakiś podział władz w znaczeniu odróżnienia władzy administracyjnej od ustawodawczej czy od sędziowskiej, ale o słuszne zupełnie skonstatowanie, że w naszej praktyce pojęcie „ministerstwa", jak zresztą wynika z pisma w powyższym wypadku, różne jest od pojęcia „ministra", że więc jednego z tych pojęć nie można dowolnie podstawiać w miejsce drugiego.

Ludwik Ehrlich

1176.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek inwestycyjny: Cele inwestycyjne.

Wydatki są związane z celami inwestycyjnemi, jeżeli przez nie powstają nowe wartości, albo jeżeli wartości istniejące ulegają istotnemu ulepszeniu albo powiększeniu; okoliczność, że wydatki nie stwarzają nowego źródła dochodu, nie odbiera im charakteru wydatków na cele inwestycyjne.

Wyrok NTA z 18 grudnia 1934 l. rej. 2395/32 w sprawie Arnolda i Reginy Kannerów we Lwowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku inwestycyjnego.

... Nie jest trafne określenie pojęcia „inwestycji", podane w skardze.

Ani ustawa o tymcz. ureg. fin. komun., ani rozporządzenie wykonawcze do niej, a w szczególności rozp. do art. 21 ust. 2 nie podają definicji „celów inwestycyjnych" w rozumieniu ustawy, czy też inwestycji, coby na to samo wyszło. W § 14 rozp. wykon. (w brzmieniu nadanem mu rozporządzeniem z 19 listopada 1926 poz. 689 Dz. Ust.) jest wprawdzie mowa o inwestycjach jako takich, ale nie wyjaśniono, co należy przez to rozumieć. Z ust. 3 atoli wynika, że skoro związek komunalny, zamierzający pobierać podatek na cele inwestycyjne, ma przedłożyć „kosztorys robót" i „plan ich wykonania", to chodzi tu o stworzenie czegoś, o stworzenie wartości materjalnych. Nic jednak nie przemawia za tezą skarżących, że inwestycją jest stworzenie „stałego źródła dochodów". W potocznem znaczeniu przez inwestycje rozumie się wprawdzie „trwałe wartości materjalne", ale bynajmniej nie wyłącznie dochodowe. Dochodowość nie wyklucza pojęcia inwestycji, ale nie jest z niem przyczynowo związana.

W rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne poz. 522 Dz. Ust. jest mowa o wydatkach inwestycyjnych w § 5. Określa je ono jako wkłady zarówno mające dawać stały dochód, jakoteż mające podnieść trwale sprawność gospodarczą, jako wydatki na nowe budowle i na kupno maszyn i nieruchomości. Wyjaśnienie powyższe obraca się zatem również w granicach zwyczajnego, powszechnego pojęcia inwestycyj jako wartości materjalnych i trwałych. Wydatki są związane z celami inwestycyjnemi, jeżeli przez nie powstają nowe wartości, albo jeżeli istniejące ulegają istotnym ulepszeniom, meljoracjom, albo jeżeli istniejące się powiększa. Budowa zatem nowych dróg lub istotna meljoracja istniejących wypełniają wymóg ustawy użycia wpływów podatkowych na cele inwestycyjne....

1177.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od zbytku mieszkaniowego: Lokal, nie nadający się do odnajęcia.

Istota podatku od zbytku mieszkaniowego nie wiąże się z istnieniem możliwości wynajęcia lokalu lub części mieszkalnych, uznanych za zbytkowne.

Wyrok NTA z 27 czerwca 1935 l. rej. 8014/31 w sprawie Józefa Żółtowskiego w Kocku przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Łukowie w przedmiocie komunalnego podatku od zbytku mieszkaniowego na rzecz gminy m. Kocka na r. 1930.

...Pierwszy zarzut skargi jest skierowany przeciwko podstawie prawnej wymierzonego podatku. Skarżący mniema, że skoro podatek obciąża zbytek mieszkaniowy, to w tych ramach nie mieści się konkretny wypadek, albowiem skarżący posiada pałac, stanowiący zabytek historyczny, którego nie może odnajmować w najmniejszej choćby części bez narażenia na dotkliwy uszczerbek estetyczny całości budowli, a ponadto z powodu przeszkód natury technicznej i braku reflektantów na taki drogi i wytworny lokal jak pałac kocki.

NTA nie uznał założeń skarżącego za trafne.

Istota podatku od zbytku mieszkaniowego bynajmniej nie wiąże się koniecznie z zaistnieniem możliwości wynajęcia lokalu lub części mieszkalnych, uznanych za zbytkowne. Zbytkiem mieszkaniowym bowiem może być również posiadanie mieszkania, wykraczającego poza prawnie określone granice potrzeby koniecznej lub zwykłej, przeciętnej, bez względu na tytuł prawny, na podstawie którego dana osoba lub dane osoby z takiego mieszkania korzystają. Sama okoliczność zatem, że zajmujący mieszkanie jest zarazem właścicielem odnośnej nieruchomości budynkowej, nie stoi na przeszkodzie uznaniu takiego mieszkania za zbytkowne, jeżeli wykazuje ono pozatem określone w ustawie lub statucie podatkowym konieczne cechy przedmiotowe. Jeżeli więc korzystanie z mieszkania w własnym domu nie wyklucza zbytkowności mieszkania, to tem samem nie odgrywa żadnej istotnej roli okoliczność dalsza, czy i z jakich powodów mieszkanie to nie jest lub nie może być oddawane w najem za czynszem. W takim wypadku bowiem chodzi o sam fakt korzystania przez daną osobę z mieszkania, wykazującego cechy lokalu zbytkownego.

Skarżący sam przyznaje w skardze, że zajmowany przez niego lokal

„formalnie podpada pod kwantum pomieszczeń, kwalifikowanych jako objaw zbytku mieszkaniowego". Ponieważ w myśl powyższych rozważań wysunięta w skardze niemożność odnajęcia tego lokalu lub jego części osobom trzecim nie odbiera temu lokalowi przedmiotowych cech zbytku w rozumieniu przepisów statutu, przeto zarzut obrazy prawa w świetle wywodów skargi należało uznać za chybiony....

1178.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek budynkowy: Progresja.

Przepis art. 3 ust. 3 śląskiej ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych (poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.) nie wyklucza wprowadzenia w drodze uchwał związków komunalnych progresywnych stawek komunalnego podatku budynkowego (art. 4 ust. 1) zależnie od wartości budynków tego samego właściciela. (Teza).

Wyrok NTA z 27 maja 1935 l. rej. 6879/33 w sprawie sporno-administracyjnej ks. Donnersmarcka w Świerklańcu i hr. Henckel-Donnersmarcka w Reptach Starych przeciw Gminie Łagiewniki w przedmiocie podatku budynkowego.

Statutem miejscowym z 31 października 1924, zatwierdzonym przez Śląską Radę Wojewódzką 28 listopada 1924, wprowadzono na obszarze gminy Łagiewniki komunalny podatek budynkowy. § 2 tego statutu postanawia, że podatek ten wymierza się od każdego tysiąca wartości pospolitej poszczególnych budynków w stawkach, uchwalonych i podanych do wiadomości corocznie przez gminę sposobem miejscowym.

Uchwałą komisarycznej rady gminnej z 30 marca 1932, zatwierdzoną przez Wydział Powiatowy w Świętochłowicach 19 kwietnia 1932 i ogłoszoną w Gazecie Powiatowej 27 maja 1932 Nr. 19 pod poz. 8, ustalono stawki podatkowe w r. 1932/33 jak następuje: 4½% od właściciela, którego budynków wartość pospolita nie przekracza 50.000 zł, 5½% od pospolitej wartości ponad 50.000 zł do 100.000 zł, 6½% od pospolitej wartości ponad 100.000 zł....

...Sporna między stronami jest jedynie kwestja, czy uchwała rady gminnej w Łagiewnikach, wprowadzająca progresywne stawki podatku budynkowego w zależności od wartości pospolitej wszystkich budynków,

należących do tego samego właściciela, a położonych na obszarze gminy, zgodna jest z obowiązującemi obecnie przepisami, dotyczącemi opodatkowania budynków na obszarze gmin miejskich (art. 4 p. 1 i 2 w związku z art. 3 ust. 3 śląskiej ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 14 kwietnia 1924 poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.).

W tym względzie powodowie zarzucają, że stosowanie progresji przy podatku budynkowym, pobieranym na zasadzie art. 4 cyt. ustawy śląskiej, nie jest dopuszczalne, co ich zdaniem wynikać ma a contrario z przepisu art. 5 ust. 2 tej ustawy, który expressis verbis zezwala na pobieranie podatku od kopalin w różniczkowanych stopach. Ponieważ, wywodzi dalej pismo rewizyjne, art. 4 nie zawiera takiego postanowienia, należy przyjąć, że ustawodawca świadomie pominął wprowadzenie normy, zezwalającej na pobieranie podatku budynkowego w stopie zróżniczkowanej, gdyż w przeciwnym razie byłby to uczynił expressis verbis, jak to ma miejsce w art. 5 ust. 2.

Wywody te nie są trafne, a to nie tylko dlatego, że art. 5 reguluje pobieranie zupełnie innego podatku, mianowicie podatku od kopalin, t. j. od cynku, węgla i ołowiu, ale przedewszystkiem z tego powodu, że przewidziane w nim różniczkowanie powyższego podatku nie stosuje się zależnie od wartości przedmiotu opodatkowanego, lecz zależnie od g a t u n k u minerału, t. zn. że przepis ten zezwala na pobieranie innych stawek przy podatku od cynku, a innych przy podatku od węgla lub ołowiu. Nie można więc już z tego powodu z powyższego przepisu wyciągać w drodze analogji wniosku, że ustawodawca, nie przewidując w art. 4 wyraźnie progresji przy podatku budynkowym zależnie od wartości budynków, podlegających opodatkowaniu, chciał tem samem wykluczyć dopuszczalność ustanawiania takiej progresji podatkowej.

Pismo rewizyjne zarzuca dalej, że Sąd a quo mylnie powołuje się na ustawę z 24 lipca 1906, jako na źródło wyjaśnienia spornego przedmiotu, gdyż wspomniana ustawa odnosi się do innego stanu faktycznego i prawnego, aniżeli stan, rozpatrywany w sporze niniejszym na płaszczyźnie art. 3 ust. 3 śląskiej ustawy o fin. komun.

Otóż przedewszystkiem zaznaczyć należy, że Sąd a quo nie powołuje się na cyt. pruską ustawę jako na źródło obowiązującego prawa, lecz wskazał na nią jedynie dla uzasadnienia swego stanowiska prawnego, że progresja podatku budynkowego jest dopuszczalna w drodze przepisu lokalnego, a to dla braku wyraźnego w tym kierunku zakazu w ustawie o tymcz. ureg. fin. komun. Województwa Śląskiego.

Art. 3 ust. 3 tej ostatniej ustawy, który na zasadzie art. 4 ust. 2 tej ustawy stosuje się odpowiednio do podatku budynkowego w gminach miejskich, odpowiada swą treścią paragrafowi 25 ust. 2 ustawy pruskiej

o daninach komunalnych z 11 lipca 1893 i postanawia jedynie, jakie kryterja mogą być w odnośnych uchwałach przyjęte za podstawę podatku i w tym względzie wylicza: przychód, czynsz najmu względnie dzierżawy, wartość czynszową (wartość użytkową), wartość gruntów według samodzielnej klasyfikacji gminnej, albo też połączenie kilku z tych podstaw. Natomiast ani ten przepis, ani żadne inne postanowienia ustawy powyższej nie normują wysokości dopuszczalnych stawek podatku budynkowego w stosunku do jednej z powyżej wymienionych podstaw wymiaru, ani też nie zawierają postanowienia, z któregoby choć pośrednio wynikało, że te stawki muszą być dla wszystkich budynków jednakie.

Otóż tego rodzaju przepis zawierała właśnie cytowana już wyżej pruska ustawa o daninach komunalnych w § 27 ust. 1, który głosił, że podatek od nieruchomości (Grundbesitz) należy rozdzielać według równych norm i stawek. Jak na to wskazują komentarze do powyższej ustawy (p. Brauchitsch z r. 1910 t. III str. 425 uw. 1 do § 27), przepis ten wywoływał szereg wątpliwości co do sposobu i rozmiarów stosowania go, aż wreszcie wydana została ustawa deklaracyjna z 24 lipca 1906, która postanawia, że § 27 ustawy o daninach komunalnych nie wyklucza opodatkowania poszczególnych nieruchomości lub grup posiadaczy ich według rozmaitych norm.

Jeżeli więc twórcy śląskiej ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., którym ustawa z r. 1906 była niewątpliwie znana, nie wprowadzili do ustawy śląskiej przepisu, którędy podobnie jak § 27 ust. 1 ustawy o daninach komunalnych, nakazywał pobieranie komunalnego podatku budynkowego według jednakich norm i stawek, to można z tego wnioskować, że nie chcieli oni stawiać przeszkód we wprowadzaniu rozmaitych norm podatku budynkowego dla poszczególnych kategoryj własności nieruchomości, tak, jak to mimo istnienia przepisu § 27 ustawy z r. 1893 orzekła cyt. ustawa deklaracyjna z r. 1906.

Jeżeli więc Wojewódzki Sąd Administracyjny, biorąc dla wyjaśnienia spornej kwestji pod uwagę także powyższe okoliczności, uznał, że cytowane wyżej przepisy ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. nie stoją na przeszkodzie wprowadzeniu w drodze prawomocnych uchwał progresywnych stawek komunalnego podatku budynkowego, to NTA nie dopatrzył się w tem zarzuconej błędnej wykładni odnośnych przepisów prawnych i w konsekwencji rewizję oddalił jako nieuzasadnioną.

1179.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

„Kasjerzy."

Za kasjerów w rozumieniu p. 8 art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. należy uważać pracowników, wykonywujących funkcje kasowe w ogólnem tego słowa znaczeniu, a więc zajętych odbieraniem, wydawaniem i przechowywaniem pieniędzy. (Teza).

Wyrok NTA z 22 lutego 1935 l. rej. 9771/32 w sprawie Eljasza Epsteina w Zamościu przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia Estery E. jako pracowniczki umysłowej.

. . . Punkt 8 art. 3 rozporządzenia z 24 listopada 1927, wymieniając specjalnie kasjerów jako osobną kategorję pracowników umysłowych, nie zawiera żadnej definicji tego pojęcia, wobec czego przyjąć należy, że ustawodawca pod tem mianem rozumiał w sensie powszechnie przyjętym osoby, wykonywujące funkcje kasowe wogóle: przyjmowanie, wydawanie i przechowywanie pieniędzy. Omawiany przepis nie wymaga przytem od kasjerów specjalnego wykształcenia, jak to czyni p. 9 cyt. artykułu w odniesieniu do sprzedawców i ekspedjentów sklepowych i księgarskich, ani też nie rozróżnia kasjerów w zależności od przysługujących im uprawnień i zakresu odpowiedzialności, z czego wynika, że sam fakt wykonywania przez danego pracownika wspomnianych czynności kasowych w znaczeniu wyżej ustalonem wystarcza już do uznania go za kasjera w rozumieniu rozporządzenia. A ponieważ w danym wypadku fakt ten jest poza sporem, gdyż skarżący przyznaje, że Estera E. w jego składzie materjałów aptecznych i farb była zatrudniona przyjmowaniem pieniędzy z utargu, wydawaniem reszty i przechowywaniem otrzymanych pieniędzy do chwili oddania ich właścicielowi, to w uznaniu wymienionej pracowniczki za podlegającą obowiązkowi ubezpieczenia na zasadzie p. 8 art. 3 rozporządzenia, NTA nie dopatrzył się zarzucanej przez skarżącego nielegalności i skargę oddalił, jako nieuzasadnioną . . . .

1180.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Pracownicy, ubezpieczeni na zasadzie art. 161 — prawo wdowy do odprawy.

Prawo wdowy do jednorazowej odprawy pochodzi od praw męża, a zatem nie może służyć wdowie ubezpieczonego na zasadzie art. 161 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., jeżeli nie miałby go mąż.

Wyrok NTA z 1 marca 1935 l. rej. 4685/34 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie przyznania Szajndli Djamentowej jednorazowej odprawy.

W Z.U.P.U. w Królewskiej Hucie był na podstawie art. 161 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. ubezpieczony od dnia 1 stycznia 1928 Lejb Djament. Tenże zmarł 14 maja 1932, a pozostała po nim wdowa Szajndla zażądała od Z.U.P.U., aby wypłacił jej jednorazową odprawę, przewidzianą art. 30 wymienionego wyżej rozporządzenia. Zakład orzeczeniem z 16 czerwca 1932 odmówił tej prośbie, stwierdzając zarazem, że Szajndli Djament służy jedynie prawo domagania się zwrotu składek ubezpieczeniowych. Urząd Wojewódzki w Kielcach decyzją z 30 marca 1933, przychylając się do odwołania Szajndli Djament, uchylił orzeczenie Zakładu i zobowiązał tenże do wypłacenia odwoławczyni żądanej przez nią odprawy. Od orzeczenia tego wniósł Zakład odwołanie. Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 15 marca 1934 nie uwzględniło tego odwołania, zaznaczając w motywach, że charakter wyjątkowy i przejściowy art. 161 rozporządzenia z 24 listopada 1927 nie uzasadnia sam przez się żadnych innych ograniczeń, prócz tych, które są w tem rozporządzeniu przewidziane, że wspomniane w powyższym artykule zaopatrzenie ze Skarbu Państwa ma w myśl tegoż przepisu zastąpić odprawę, że wobec tego w wypadkach, w których nie przysługuje prawo do tego zaopatrzenia lub do zastępującego je zwrotu składek (art. 161 ust. 4), winno być przyznane zwykłe świadczenie ubezpieczeniowe, a mianowicie jednorazowa odprawa, że Lejb Djament zmarł wprawdzie po ukończeniu 65 lat życia, jednak nie miał prawa do zaopatrzenia ze Skarbu Państwa, gdyż w okresie poprzedzającym śmierć był zdolny do wykonywania zawodu, że wobec tego i wdowie po nim nie służy prawo do tego zaopatrzenia, i że ze względu na brak warunków nie ma ona też i prawa do zwrotu składek.

Na to orzeczenie ministerjalne wniósł Z.U.P.U. skargę do NTA.

Skarżący Zakład zarzuca niezgodność zaskarżonego orzeczenia z art. 161 (ust. 2—4) i w uzasadnieniu tego zarzutu wywodzi, że gdyby nie było postanowień zawartych w art. 161 ust. 2, to ubezpieczeni na podstawie ust. 1 tegoż artykułu, którzy z powodu nieosiągnięcia przepisanego w art. 16 okresu wyczekiwania nie nabyli prawa do renty, oraz pozostali po tychże ubezpieczonych członkowie rodzin podlegaliby ogólnym postanowieniom,

dotyczącym praw do świadczeń na ich rzecz, a w szczególności mieliby na podstawie art. 30 prawo do jednorazowej odprawy, że jednak prawo tychże osób do powyższych świadczeń unormował prawodawca w art. 161 ust. 2 odrębnie, przyznając im pod warunkami, określonemi w tym przepisie, względnie w art. 160, zaopatrzenie ze Skarbu Państwa, i że wobec tego przewidziane w ogólnych przepisach prawo do jednorazowej odprawy osobom tym nie służy. Powyższa odrębność unormowania prawa osób kategorji, o której mowa, obala — zdaniem skarżącego — przyjętą za podstawę zaskarżonego orzeczenia zasadę, że wspomniane wyżej zaopatrzenie ze Skarbu Państwa zastępuje odprawę i że wobec tego w wypadkach, w których nie służy prawo ani do tego zaopatrzenia ani do zwotu składek, winna być przyznana odprawa.

Szajndla Djament wniosła odpowiedź na skargę i wywodzi w niej, że art. 161 ust. 2 dotyczy nie wszystkich ubezpieczonych na podstawie ust. 1 tegoż artykułu, lecz jedynie tych z pośród nich, którzy są niezdolni do wykonywania swego zawodu, że postanowienia zawarte w tymże ust. 2 mają charakter prawa specjalnego i z tego powodu nie mogą być stosowane w wypadkach wyraźnie w nich nie wymienionych, że te ostatnie wypadki winny być zatem oceniane według norm ogólnych o świadczeniach na rzecz ubezpieczonych, względnie na rzecz ich rodzin i że wobec tego do jej sprawy winien być zastosowany art. 30 ust. 1 p. 2, gdyż niesporne jest, że Lejb Djament był do chwili śmierci zdolny do wykonywania swego zawodu i zawód ten też i faktycznie wykonywał. Szajndla Djament podnosi zarazem, że intencją prawodawcy nie było stworzenie dla pracowników, podlegających obowiązkowi ubezpieczenia na podstawie art. 161 ust. 1, jakichkolwiek ograniczeń w ich prawach, płynących z ogólnych norm rozporządzenia, o którem mowa, gdyż ubezpieczonym tej kategorji przyznano w niektórych wypadkach korzyści, do jakich nie mieliby prawa według norm ogólnych. Szajndla Djament zaznacza wreszcie, że gdyby przyjąć, iż do pracowników ubezpieczonych na podstawie art. 161 ust. 1, którzy z powodu nieosiągnięcia przewidzianego w art. 16 ust. 1 i 5 okresu wyczekiwania nie nabyli jeszcze prawa do renty, nie odnoszą się w kwestjach prawa do świadczeń żadne inne przepisy rozporządzenia z 24 listopada 1927 prócz tych, które są zawarte w ust. 2 i 4 art. 161 i w art. 160, to rodzina należącego do powyższej kategorji ubezpieczonego, który aż do swej śmierci był zdolny do wykonywania swego zawodu i zawód ten faktycznie aż do śmierci wykonywał, byłaby wbrew zasadom ogólnej słuszności w gorszej sytuacji prawnej, niż rodzina ubezpieczonego tej samej kategorji, który już przed śmiercią nie wykonywał swego zawodu z powodu niezdolności. Rodzina bowiem ubezpieczonego, który był już przed śmiercią niezdolny do wykonywania zawodu, otrzymałaby zaopatrzenie, przewidzia-

ne w art. 160, rodzina zaś ubezpieczonego, który do chwili śmierci był zdolny do wykonywania zawodu, zaopatrzenia tego nie otrzymałaby.

NTA rozważył, co następuje:

Ogólne intencje prawodawcy oraz zasady ogólnej słuszności mogą wchodzić pod uwagę jako podstawa do interpretacji przepisów, dotyczących poszczególnej kwestji, tylko o tyle, o ile istnieją wątpliwości co do tego, jak dana kwestja została unormowana.

Tymczasem kwestja, czy osobom ubezpieczonym na podstawie art. 161 ust. 1 służy prawo do jednorazowej odprawy, została dostatecznie jasno unormowana. Jak to bowiem NTA wyjaśnił i szczegółowo umotywował w wyroku z 5 kwietnia 1934 l. rej. 7422/32,[1]) z art. 161 wynika, że osoby powyższej kategorji ubezpieczonych, jeżeli osiągnęły okres wyczekiwania, ustanowiony w art. 16 dla renty inwalidzkiej względnie starczej, nabywają prawo do tychże rent, jeżeli zaś okresu tego nie osiągnęły, mają tylko prawo do zaopatrzenia, przewidzianego w art. 160 — o ile odpowiadają wymogom, określonym w p. 2 do 4 tegoż artykułu. Przy ustaleniu tem Trybunał wziął pod uwagę, że ustanowiony w art. 161 ust. 1 obowiązek ubezpieczenia ma ze względu na art. 2 ust. 1 p. 3 charakter wyjątkowy i że, gdyby prawodawca chciał rozciągnąć na grupę pracowników, określoną w art. 161 ust. 1, wszystkie konsekwencje ubezpieczeniowe w dziedzinie świadczeń ubezpieczeniowych, określonych w art. 15, a zatem gdyby chciał tejże grupie przyznać także prawo do jednorazowej odprawy, przewidzianej w art. 15, to przyznanie tejże grupie zaopatrzenia, przewidzianego w art. 160, byłoby bezcelowe — a to z tego powodu, że przyznanie odprawy jednorazowej uważa prawodawca za wystarczające nawet dla osób podlegających w myśl art. 2 i 3 normalnemu obowiązkowi ubezpieczenia i posiadających wskutek tego prawa silniejsze od praw osób ubezpieczonych na podstawie art. 161 ust. 1. Wszelkie wątpliwości co do woli prawodawcy w tym względzie usuwa zresztą art. 161 ust. 4. Wszak gdyby przyjąć, że ubezpieczeni na podstawie ust. 1 tegoż artykułu mają prawo do jednorazowej odprawy, to ci z pośród nich, którym brak warunków określonych w art. 160 ust. 1 p. 2 i 4, mieliby nadto prawo żądania zwrotu składek, a to byłoby oczywistą niedorzecznością.

Na wywody zaś Szajndli Djament, że postanowienia art. 161 ust. 2 dotyczą tylko osób niezdolnych do wykonywania zawodu, zaznaczyć należy, że prawo do jednorazowej odprawy jest, jak to wynika z art. 30, właśnie uzależnione od tejże niezdolności.

Wyjaśnienia wymaga wreszcie kwestja, czy jeżeli należącemu do kategorji określonej w art. 161 ust. 1 ubezpieczonemu samemu nie służy

---

[1]) OPA 723/34.

prawo do jednorazowej odprawy, prawo to służy pozostałej rodzinie. Otóż w tym względzie stwierdzić należy, że, jak to z art. 30 p. 2 w łączności z p. 1 wynika, prawo wdowy do odprawy pochodzi od praw męża, a zatem nie może służyć wdowie, jeżeli nie miałby go mąż.

Kierując się temi rozważaniami, należało uchylić zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

Przepis ust. 1 art. 161 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911/27 Dz. Ust. wprowadził na okres przejściowy po wejściu w życie tego ubezpieczenia obowiązek ubezpieczenia pewnej kategorji pracowników umysłowych, wyłączonych z pod tego ubezpieczenia przez zasadniczy przepis, zawarty w p. 3 ust. 1 art. 2 tego rozporządzenia, z powodu przekroczenia 60 lat życia.

Przedewszystkiem należy stwierdzić, że z przejściowego, przemijającego charakteru przepisu ust. 1 art. 161 nie wynikają same przez się żadne ograniczenia i wogóle zmiany w prawach i obowiązkach ani dla pracowników umysłowych, objętych w drodze wyjątku obowiązkiem ubezpieczenia z mocy tego przepisu, ani dla pozostałych po nich. W szczególności, powstają tu w całej rozciągłości odnośnych przepisów rozporządzenia uprawnienia do dobrowolnego kontynuowania ubezpieczenia, do świadczeń z powodu braku pracy, do renty inwalidzkiej, starczej, wdowiej i sierocej, do leczenia, do nabycia lat poprzedniej służby, czynne i bierne prawo wyborcze przy wyborach władz odnośnego zakładu i t. d. Podaję to, oczywiście tylko przykładowe, wyliczenie, by podkreślić, że ubezpieczenie na mocy ust. 1 art. 161 ma wszelkie cechy normalnego ubezpieczenia i nie można temu ubezpieczeniu nadawać cech opieki społecznej tylko dlatego, że ust. 2 art. 161 przyznaje pewnej kategorji z pośród tych ubezpieczonych taką samą rentę państwową, pod warunkiem przekazania Skarbowi Państwa wpłaconych składek, jaką przyznaje innym, zupełnie nieubezpieczonym b. pracownikom umysłowym, z tytułu wyłącznie opieki społecznej.

Modyfikacja normalnych ubezpieczeniowych uprawnień dla ubezpieczenia, opartego na ust. 1 art. 161 rozporządzenia, wymaga specjalnego w tej mierze postanowienia ustawowego, uchylającego expressis verbis pewne uprawnienia lub przynajmniej wprowadzającego dla tej kategorji ubezpieczenia odmienne uprawnienia, logicznie wyłączające stosowanie normalnych uprawnień ubezpieczeniowych. Postanowienie tego rodzaju, jako wprowadzające wyjątek lub wyjątki do całokształtu normalnych uprawnień ubezpieczeniowych, nie może w żadnym wypadku być interpretowane rozszerzająco i powinno mieć zastosowanie tylko do uprawnień, które zostały expressis verbis uchylone lub też wyłączone przez wprowadzenie odmiennych uprawnień, logicznie uniemożliwiających stosowanie normalnych uprawnień ubezpieczeniowych.

Takie postanowienie zawiera ust. 2. art. 161. Jest to jedyne postanowienie tego ustępu, dotyczące pracowników umysłowych, którzy rzeczywiście na mocy ust. 1 art. 161 ubezpieczeni zostali. Postanowienie to brzmi: „Jeżeli osoby powyższe... z tytułu ubezpieczenia nie nabędą prawa do renty z powodu nieosiągnięcia okresu, przewidzianego w art. 16 ust. 1 i 5, uzyskują one po ukończeniu sześćdziesiątego piątego roku życia prawo do zaopatrzenia, określonego w art. 160 i pod warunkami, wymienionemi tam w punktach 2 do 4; do pozostałych po nich członków rodziny ma zastosowanie postanowienie art. 160 ust. 2".

1) Dla należytego zrozumienia powyższego postanowienia trzeba przedewszystkiem rozstrzygnąć kwestję następującą: Czy zacytowane powyżej postanowienie, przyznające

pewnej kategorji ubezpieczonych rentę państwową, daje tej kategorji ubezpieczonych dodatkowy przywilej poza całokształtem uprawnień z tytułu ubezpieczenia, czy też nadaje tej kategorji ubezpieczonych odmienne uprawnienie, logicznie wykluczające uzyskanie przez tychże ubezpieczonych normalnego w danym wypadku świadczenia ubezpieczeniowego — odprawy według przepisu p. 1 ust. 1 art. 30 rozporządzenia?

Za pierwszem rozstrzygnięciem — uznaniem przywileju — przemawia okoliczność, że przywilej ten właściwie sprowadza się do stwierdzenia, że paromiesięczny, czy też paroletni okres zdolności do pracy, faktycznego zatrudnienia i wobec tego ubezpieczenia po osiągnięciu 60 lat i po wejściu w życie rozporządzenia nie pozbawia tej kategorji niezdolnych do pracy pracowników umysłowych prawa do renty państwowej, przysługującej z mocy innych postanowień tegoż ust. 2 art. 161 innym b. pracownikom umysłowym, w tymże wieku już niezatrudnionym lub niezdolnym do pracy i wobec tego już nieubezpieczonym po wejściu w życie tegoż rozporządzenia, i że to stwierdzenie rzekomo o tyle było potrzebne, o ile miało wskazywać na to, że otrzymanie przez „krótkotrwale ubezpieczonego" pracownika umysłowego odprawy z tytułu ubezpieczenia nie wyłącza prawa tegoż pracownika umysłowego do otrzymania renty państwowej.

Wyłuszczone powyżej rozstrzygnięcie jest niemożliwe do przyjęcia przedewszystkiem wobec kategorycznego brzmienia przepisu ust. 3 art. 161, postanawiającego, że „składki, opłacone za osoby, które korzystają z zaopatrzenia w myśl ustępu poprzedniego, zalicza się na rachunek Skarbu Państwa". Obowiązek Zakładu przekazania Skarbowi Państwa składek, wpłaconych za te osoby, krótkotrwale ubezpieczone, którym Zakład wypłacił odprawę, t. j. w najlepszym dla Zakładu wypadku (gdy ubezpieczenie trwało prawie 5 lat) wypłacił 100% rocznej przeciętnej płacy podstawowej za otrzymane w drodze składek niespełna 40% rocznej płacy podstawowej, — jest niedorzecznością oczywistą, rażącą i wykluczającą wskazane powyżej rozstrzygnięcie. Rozstrzygnięcie to jest niemożliwe również wobec kategorycznego brzmienia postanowienia, zawartego w ust. ost. art. 161, że: „osoby, któreby z tego zaopatrzenia nie korzystały z powodu braku warunków, określonych w art. 160 ustęp 1 p. 2 i 4 (cudzoziemcy i majętni), mają prawo do zwrotu uiszczonych za nie składek, przewidzianych w art. 103". Ponieważ z brzmienia tego postanowienia wynika, że zwrot składek jest tu ściśle związany z niekorzystaniem z renty państwowej, — wynikłoby z przyznania ubezpieczonym z mocy ust. 1 art. 161 i prawa do odprawy i prawa do renty państwowej, że Zakład byłby obowiązany na mocy ust. ost. art. 161 zwracać pełne składki ubezpieczonym cudzoziemcom i majętnym, pomimo i niezależnie od wypłaty im odprawy. Niema bowiem odrębnego przepisu, wyłączającego ubezpieczonych cudzoziemców i majętnych od odpraw.

Z powyższych wywodów wynika, że na pytanie, postawione pod p. 1 niniejszej glosy, należy dać odpowiedź, że uprawnienie ubezpieczonego z mocy ust. 2 art. 161 do otrzymania renty państwowej wyłącza prawo tegoż ubezpieczonego do otrzymania odprawy z mocy p. 1 ust. 1 art. 30.

2) Należy jednak jeszcze rozstrzygnąć pytanie, czy zacytowane powyżej postanowienie ust. 2 art. 161 wyłącza od prawa do odprawy, przewidzianej w p. 1 ust. 1 art. 30, tych ubezpieczonych z mocy ust. 1 art. 161, którzy przed osiągnięciem okresu, wskazanego w art. 16 ust. 1 i 5, stali się niezdolnymi do pracy, nie mogą się jednak wykazać poprzedniem pięcioletniem zatrudnieniem i wobec tego nie są uprawnieni do renty państwowej.

Przy takiem ograniczeniu uprawnionych do odprawy, uprawnienie to przestaje być niedorzecznem w zestawieniu z ust. 3 art. 161, pozostaje jednak rażąco niedorzeczne w zestawieniu z kategorycznym przepisem ustępu ostatniego tegoż artykułu. Z ze-

stawienia tego wynika, że ci ubezpieczeni cudzoziemcy i ci ubezpieczeni majętni, którzy mogą się ponadto wykazać pięcioletniem zatrudnieniem przed nastaniem stałej niezdolności do pracy, byliby uprawnieni tylko do zwrotu uiszczonych za nich składek, ci natomiast ubezpieczeni cudzoziemcy i ci ubezpieczeni majętni, którzy nie będą się mogli wykazać takiem poprzedniem pięcioletniem zatrudnieniem, a tylko ubezpieczeniem, np. dwumiesięcznem, byliby uprawnieni do otrzymania odprawy całorocznej. Jest to niedorzeczność, wyłączająca możliwość uznania prawa do odpraw i tych ubezpieczonych na mocy ust. 1 art. 161, którzy nie są uprawnieni do otrzymania renty państwowej.

W wyniku rozważań, podanych pod punktami 1 i 2 niniejszej glosy, przychodzę do wniosku, że zacytowane postanowienie ust. 2 art. 161, nadające pod pewnemi warunkami pracownikom umysłowym, ubezpieczonym na mocy ust. 1 art. 161, uprawnienie do uzyskania renty państwowej, logicznie wyklucza wobec brzmienia przepisów, zawartych w ust. 3 i 4 tegoż artykułu, w stosunku do tych pracowników uprawnienie do uzyskania normalnego świadczenia ubezpieczeniowego — odprawy, przewidzianej w p. 1 ust. 1 art. 30, i to niezależnie od tego, czy posiadają oni warunki do uzyskania renty państwowej, czy też nie.

3) Pozostaje wreszcie do rozstrzygnięcia jeszcze pytanie, czy uzasadnione powyżej wyłączenie od prawa do odprawy pracowników umysłowych, krótkotrwale ubezpieczonych na mocy ust. 1 art. 161, dotyczy również i uprawnienia pozostałych po nich członków rodziny do uzyskania odprawy, przewidzianej w p. 2—4 art. 30, jako normalnego dla nich świadczenia ubezpieczeniowego (p. 4 art. 1).

Ta okoliczność, że, jak wykazano wyżej pod punktami 1 i 2 niniejszej glosy, sami ubezpieczeni z tytułu trwałej swej niezdolności do wykonywania zawodu są pozbawieni prawa do odprawy, nie ma tu rozstrzygającego znaczenia.

Z brzmienia art. 30, nadającego *ubezpieczonemu* prawo do odprawy tylko w razie stwierdzenia jego *trwałej niezdolności do wykonywania zawodu* przed przebyciem w ubezpieczeniu okresu, uprawniającego do renty inwalidzkiej, a przyznającego prawa do odprawy *wdowie i sierotom* ubezpieczonego *we wszystkich wypadkach śmierci ubezpieczonego*, gdy prawo do renty wdowiej, względnie sierocej im nie przysługuje tylko dlatego, że zmarły ubezpieczony nie przebył w ubezpieczeniu okresu wyczekiwania — i to bez żadnego uzależniania tego prawa do odprawy wdowiej, względnie sierocej, od stwierdzenia u męża, względnie ojca, przed śmiercią okresu trwałej niezdolności do wykonywania zawodu — wynika, że prawo do odprawy wdowiej i sierocej nie jest w żadnej mierze prawem pochodnem od prawa ubezpieczonego męża lub ojca do odprawy, lecz przeciwnie jest prawem samoistnem wdowy i sierot, wynikającem nie z tytułu trwałej niezdolności ubezpieczonego męża względnie ojca do wykonywania zawodu, lecz z tytułu jego śmierci w myśl p. 4 art. 1. Zgodnie z powyższem, prawo do odprawy przysługuje pozostałym również i wówczas, gdy śmierć ubezpieczonego nastąpiła nagle przy wykonywaniu czynności służbowych lub wskutek ostrej choroby zakaźnej, gdy nie może być mowy o okresie trwałej niezdolności ubezpieczonego do wykonywania zawodu i o jego prawie do otrzymania odprawy.

Wyłącza prawo pozostałych do odprawy tylko zlikwidowanie przez ubezpieczonego wszelkich swych uprawnień ubezpieczeniowych przez podjęcie odprawy z tytułu trwałej niezdolności do wykonywania zawodu.

Charakterystyczne jest, że według austrjackiej ustawy pensyjnej, na której przeważnie oparło się rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o ubezp. prac. umysł., —

prawo do odprawy zupełnie nie przysługiwało samemu ubezpieczonemu, przysługiwało natomiast wdowie i sierotom.

W tym stanie rzeczy, ze stwierdzenia, że prawo do odprawy nie przysługuje samym krótkotrwale ubezpieczonym z mocy ust. 2 art. 161, nie można wyciągać jeszcze wniosku, że nie może to prawo również przysługiwać i pozostałym po ubezpieczonym. Należy to zagadnienie rozważyć zupełnie odrębnie w myśl zasad, wyrażonych na wstępie niniejszej glosy.

Należy przeto rozważyć, jakie odmienne uprawnienia dla pozostałych krótkotrwale ubezpieczonych wprowadzają art. 160 i art. 161. Otóż ze słów ust. 2 art. 160: „Członkowie rodziny, pozostali po osobach, które pobierały zaopatrzenie w myśl ustępu pierwszego, otrzymują zaopatrzenie w wysokości renty wdowiej, względnie sierocej...", z powołania się dalej na ten przepis w zdaniu ostatniem ust. 2 art. 161: „do pozostałych po nich (nieubezpieczonych i krótkotrwale ubezpieczonych) członków rodziny ma zastosowanie postanowienie art. 160 ust. 2" i wreszcie ze słów zdania ostatniego ust. 4 art. 161: „o ile osoby te (które nie otrzymały renty państwowej dlatego, że były majętne lub były cudzoziemcami) zmarły, nie podjąwszy składek, prawo do zwrotu przysługuje prawnym spadkobiercom", wynika, że expressis verbis postanowienia te regulują odmiennie uprawnienia pozostałych (względnie spadkobierców) 1⁰ po tych krótkotrwale ubezpieczonych na mocy ust. 1 art. 161, którzy po utracie zdolności do wykonywania zawodu i osiągnięciu 65 lat życia sami pobierali już rentę państwową lub przynajmniej za życia zgłosili skutecznie roszczenie o tę rentę państwową i 2⁰ po tych krótkotrwale ubezpieczonych majętnych i cudzoziemcach, którzy po utracie zdolności do wykonywania zawodu i osiągnięciu 65 lat życia jeszcze sami skutecznie zgłosili w myśl ust. 4 art. 161 roszczenie o zwrot składek, lecz składek tych już za życia nie podjęli, wobec czego prawo do zwrotu składek w myśl ust. 4 art. 161 przeszło na prawnych spadkobierców. Obydwie wskazane kategorje otrzymały na mocy przytoczonych przepisów art. 161 uprawnienia odrębne od uprawnień, przysługujących pozostałym po ubezpieczonych na ogólnych warunkach i to uprawnienia, wyłączające prawo do odprawy, jako normalnego świadczenia ubezpieczeniowego, już z tego powodu, że w odniesieniu do pierwszej kategorji (pozostałych po krótkotrwale ubezpieczonych, którzy pobierali rentę państwową) składki ubezpieczeniowe zostały w myśl ust. 3 art. 161 przekazane na rzecz Skarbu Państwa, druga zaś kategorja (spadkobiercy majętnych i cudzoziemcy) otrzymuje sama od Zakładu zwrot składek, uzyskany już poprzednio, a tylko niezrealizowany przez samych krótkotrwale ubezpieczonych, wobec czego wszelkie zobowiązania Zakładu tak wobec pierwszej, jak i drugiej kategorji uległy likwidacji i utrzymanie pomimo to prawa do odprawy dla tych kategoryj ze strony Zakładu byłoby oczywistą niedorzecznością. Takąż niedorzecznością byłoby przyznanie prawa do odprawy pozostałym po tych krótkotrwale ubezpieczonych z mocy ust. 2 art. 161 majętnych i cudzoziemcach, którzy nietylko skutecznie zgłosili roszczenie o zwrot im składek ubezpieczeniowych, ale również sami te składki podjęli, wyłączając w ten sposób uprawnienia spadkobierców, przewidziane w ust. 4 art. 161.

Oczywiście podjęcie składek przez samych tych krótkotrwale ubezpieczonych wyłączyło samo przez się wszelkie uprawnienia ubezpieczeniowe pozostałych po nich do jakichkolwiek świadczeń ze strony Zakładu.

Reasumując, należy uznać, że postanowienia przejściowych artykułów 160 i 161 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł. wyłączają prawo do odprawy członków rodziny, pozostałych po tych krótkotrwale ubezpieczonych z mocy ust. 2 art. 161, którzy sami otrzymywali rentę państwową lub podjęli wpłacone za nich składki ubezpieczeniowe,

względnie skutecznie zgłosili roszczenia o te świadczenia, lecz zmarli przed ich zrealizowaniem.

Nie dają natomiast wymienione powyżej przepisy podstawy prawnej do wyłączenia od prawa do odprawy pozostałych po tych krótkotrwale ubezpieczonych z mocy ust. 2 art. 161, którzy zmarli czy to w czasie ubezpieczenia, czy to już po ustaniu ubezpieczenia, lecz jeszcze w okresie zachowania uprawnień ubezpieczonego (art. 8), o ile tylko nie zrealizowali ci krótkotrwale ubezpieczeni swych uprawnień do renty państwowej lub zwrotu składek, względnie nie zgłosili skutecznie przed śmiercią roszczeń o te świadczenia.

Pozostaje jeszcze zarzut, że przyznanie prawa do odprawy pewnym kategorjom pozostałych po krótkotrwale ubezpieczonych z mocy ust. 2 art. 161, jest rzekomo rażącą niekonsekwencją ubezpieczeniową wobec odmowy tego prawa do odprawy samym ubezpieczonym. Pomijając podniesioną już poprzednio okoliczność, że taka właśnie zasada ubezpieczeniowa została wyraźnie przyjęta w austrjackiej ustawie pensyjnej, — należy stwierdzić, że pozbawienie osób, przyjmowanych w drodze wyjątku do ubezpieczenia po ukończeniu 60 lat życia, prawa do odprawy na wypadek trwałej ich niezdolności do wykonywania zawodu było z punktu widzenia ubezpieczeniowego całkowicie uzasadnione, a nawet wprost konieczne. Skoro się zważy, że żadna z poprzednio obowiązujących ustaw ubezpieczeniowych nie znała tego rodzaju świadczenia dla samych ubezpieczonych, że więc była to bardzo daleko idąca ubezpieczeniowa innowacja świadczeniowa, nieograniczona ponadto żadnym okresem wyczekiwania, jest zrozumiałe, że ustawodawca, dopuszczając w drodze wyjątku w okresie przejściowym po wprowadzeniu rozporządzenia rozpoczęcie ubezpieczenia nawet po osiągnięciu 60 lat życia, nie mógł przyznać tym ubezpieczonym, rozpoczynającym ubezpieczenie już w podeszłym wieku, tego wyjątkowego świadczenia już choćby dlatego, że dla ubezpieczonych, liczących ponad 60 lat życia, spadek zdolności do wykonywania zawodu poniżej 50% normalnej zdolności (art. 22) nie jest już wypadkiem losowym, lecz okolicznością zależną niemal całkowicie od woli i uznania samych ubezpieczonych, która chyba tylko w zupełnie wyjątkowych wypadkach może być skutecznie zaprzeczona w drodze badania lekarskiego. Tego rodzaju ryzyka żadne ubezpieczenie przyjąć nie może i nie powinno.

Inaczej natomiast przedstawia się kwestja odpraw dla pozostałych po krótkotrwale ubezpieczonych. Jest to świadczenie z tytułu śmierci (p. 4 art. 1), a śmierć i po 60 roku życia nie przestaje być wypadkiem losowym, staje się ubezpieczeniowem ryzykiem wprawdzie ciężkiem, ale nie absurdalnem.

Janusz Pierzchalski

1181.

OCHRONA PRACY.

Niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zatrudnianiu Urzędu Inspekcji Pracy i niedozwolone zatrudnianie pracowników w niedziele i dni świąteczne.

Niedozwolone art. 10 ustawy z 18 grudnia 1919 poz. 7/20 Dz. Ust. zatrudnianie w zakładach, objętych cyt. ustawą, w niedziele i dni świąteczne

pracowników i niedopełnienie obowiązku zawiadomienia Urzędu Inspekcji Pracy o takiem zatrudnianiu (art. 12 ustawy), jako dwa odrębne zdarzenia faktyczne, różniące się mimo istnienia formalnego związku sposobem popełnienia oraz czasem popełnienia, nie ulegają przepisom o zbiegu ustaw (art. 36 k. k.), przeto nieobjęcie jednego z nich aktem oskarżenia nie uprawnia sądu do skazania za drugi.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 2 marca 1934 3 K. 104/34.

Sąd orzekający ustalił, że oskarżony w dniu 30 lipca 1933 w dzień niedzielny, zatrudniał pięciu pracowników najemnych przez 2 godziny przy wykończeniu ciastek w swym zakładzie przemysłowym, jednocześnie jednak ustalił, na podstawie odczytanego na rozprawie pisma Ministerstwa Pracy i O. S. z 13 lutego 1933, że praca w niedziele i dni świąteczne może się odbywać w tych działach cukierni, w których przygotowuje się wyroby, napoje, potrawy i t. p., w ilości przeznaczonej do spożycia na miejscu, bezpośrednio, przez klientelę cukierni, oraz stwierdził, że w przewodzie sądowym nie udało się ustalić z całą pewnością, iżby wykańczane w cukierni oskarżonego w krytycznym czasie wyroby cukiernicze były sprzedawane nie do spożycia na miejscu. Wobec tego sąd orzekający zasadnie nie dopatrzył się znamion przestępstwa w fakcie, iż oskarżony w dniu niedzielnym zatrudniał 5 pracowników w swym zakładzie przemysłowym, przy wykończaniu ciastek.

O ile idzie o niesporny fakt, że oskarżony nie zawiadomił Inspektoratu Pracy o pracy niedzielnej pracowników najemnych, zajętych na mocy art. 11 a) w jego zakładzie przemysłowym, sąd orzekający stwierdził w zaskarżonym wyroku, iż oskarżony mógłby być z tego powodu skazany za naruszenie przepisu art. 12 cyt. ustawy, że jednak sąd nie mógł w tym względzie wyjść poza ramy oskarżenia, jakiem w danym przypadku jest orzeczenie inspektora pracy z 18 sierpnia 1933, któremu oskarżonego skazano tylko za przekroczenie art. 10 cyt. ustawy.

Pogląd ten trudno nazwać mylnym.

Pytanie, czy w danym przypadku niespełnienie określonego w art. 12 ustawy obowiązku zawiadomienia Urzędu Inspekcji Pracy stanowi czyn inny w stosunku do czynu, polegającego na zatrudnieniu w cukierni oskarżonego, w dniu niedzielnym pracowników przy wyrobie, czy też wykończaniu ciastek, — należy potwierdzić. Niezawiadomienie Inspekcji Pracy nie stanowi tylko pewnej dalszej okoliczności faktycznej tego samego czynu, którąby temu samemu czynowi mogła nadać inną kwalifikację prawną, lecz jest zupełnie innem zdarzeniem faktycznem. Zatrudnienie pracowników cukierni miało miejsce w dniu niedzielnym, a zawiadomienie Urzędu In-

spekcji Pracy powinno było z natury rzeczy nastąpić co najmniej dnia poprzedniego, by inspektorowi umożliwić wykonanie prawem przewidzianej kontroli. Zatrudnienie pracowników stanowiło czyn, polegający na spełnieniu go (commissio) — niezawiadomienie inspektora było zaniedbaniem obowiązku (omissio). Nie zmienia rzeczy formalny związek, istniejący między obowiązkiem zawiadomienia inspektora pracy a zatrudnieniem pracowników, związek ten bowiem nie prowadzi do tego, iżby skazanie za zatrudnienie pracowników wyłączało skazanie za niezawiadomienie inspektora pracy lub odwrotnie; ani też do tego, by w razie skazania za jedno i drugie można było mówić o zbiegu przepisów ustawy (art. 36 k. k.). Motywy Komisji Kodyfikacyjnej do art. 361 i 362 projektu k. p. k. (obecnie art. 353 k. p. k.), mówiąc o przypadku, gdy oprócz czynu zarzucanego oskarżonemu w akcie oskarżenia, wykryto zupełnie inny czyn, choćby nawet z poprzednim bardzo ściśle związany, przytaczają m. i. następujący przykład: oskarżonemu o oszustwo zarzucają, że w celu ukrycia oszustwa dopuścił się fałszu dokumentu. Przykład ten odpowiadałby stanowi rzeczy w sprawie niniejszej o tyle, iż oskarżony o zatrudnianie pracowników w niedzielę miałby — być może w celu ukrycia tego przekroczenia — zaniechać zawiadomienia inspektora pracy....

1182.

OCHRONA PRACY.

Odpowiedzialność właściciela zakładu za przekroczenie przepisów ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu.

Z zestawienia przepisów art. 19 ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu poz. 734/33 Dz. Ust. i art. 9 rozporządzenia o umowie o pracę robotników poz. 324/28 Dz. Ust. wynika, że jeżeli pracodawca powierzył kierownictwo zakładem pracy innej osobie, lecz bez podania jej nazwiska obwodowemu inspektorowi pracy, to za przekroczenie przepisów ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu odpowiada właściciel zakładu, choćby nawet sam zakładem nie kierował.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 14 grudnia 1934 2 K. 1375/34.

...Na mocy art. 511 lit. c) k. p. k. podstawą kasacji w sprawie niniejszej mogą być tylko zarzuty, wymienione w art. 514, 516 i 520 k. p. k.

Z pośród zarzutów kasacji do tej kategorji zarzutów kasacyjnych należy tylko zarzut skazania oskarżonego, pomimo że czyn mu zarzucony powinien być przypisany innej osobie, który to zarzut jest równoznaczny z zarzutem braku w czynie oskarżonego znamion przestępstwa (art. 516 lit. a k. p. k.). Zarzut ten jednak jest bezpodstawny.

W myśl art. 19 ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu (tekst jednolity poz. 734/33 Dz. Ust.) za przekroczenie przepisów tej ustawy odpowiedzialny jest przedewszystkiem właściciel zakładu pracy, a gdy właściciel osobiście zakładem pracy nie zarządza, odpowiedzialny jest kierownik zakładu, wyznaczony stosownie do art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 o umowie o pracę robotników poz. 324 Dz. Ust. Według zaś art. 9 cyt. rozp., jeżeli pracodawca powierza kierownictwo zakładem innej osobie, powinien podać nazwisko kierownika zakładu obwodowemu inspektorowi pracy. Z zestawienia tych przepisów wynika, że jeżeli pracodawca powierzył kierownictwo zakładem pracy innej osobie, lecz nie stosownie do art. 9 rozporządzenia z 16 marca 1928, t. j. bez podania jej nazwiska obwodowemu inspektorowi pracy, to za przekroczenie przepisów ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu odpowiada właściciel zakładu, choćby nawet sam zakładem nie kierował.

Ponieważ Sąd Okręgowy ustalił fakt niezłożenia w Inspektoracie Pracy deklaracji ze wskazaniem osoby odpowiedzialnego kierownika fabryki, przeto słusznie i zgodnie z przytoczonemi wyżej wywodami uznał, że za zatrudnienie pracowników w godzinach nadliczbowych odpowiadają oskarżeni, jako właściciele fabryki. . . .

1183.

OCHRONA PRACY.

Obowiązek prowadzenia przez pracodawcę wykazów (ksiąg) płacy dla pracowników umysłowych.

Błędne zaszeregowanie w poczet pracowników umysłowych osób, nie posiadających cech takich pracowników, nie może być uważane za równoznaczne z niedopełnieniem obowiązku prowadzenia wykazu (księgi) płacy, jeżeli nie wskazano, aby owo zaszeregowanie udaremniło lub utrudniło kontrolę władzy nadzorczej nad rozrachunkami oskarżonego z jego pracownikami, która to kontrola stanowi istotny cel wprowadzenia dla pracodawców obowiązku prowadzenia wykazów (ksiąg) płac dla pracowników umysłowych.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 27 sierpnia 1934 3 K. 791/34.

. . . O ile chodzi o zasądzenie oskarżonego za to, że nie prowadził w swem przedsiębiorstwie księgi do uwag inspektora pracy, podnieść należy, że obowiązek do prowadzenia takiej specjalnej księgi w świetle miarodajnych tutaj przepisów art. 24 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 o umowie o pracę robotników poz. 324 Dz. Ust. i § 2 ust. 1 rozp. wykon. Ministra Pracy i O. S. z 8 listopada 1928 poz. 847 Dz. Ust. — nie jest bezwzględny. Obowiązek taki na podstawie ostatnio powołanego przepisu uzależniony jest od uprzedniego zażądania ze strony inspektora pracy właściwego obwodu prowadzenia księgi takiej. Aby w niniejszym przypadku przed krytyczną wizytacją zakładu przemysłowego oskarżonego żądanie takie doń wystosowano, tego nietylko nie ustala sąd wyrokujący, lecz nie twierdzi tego nawet orzeczenie karne inspektora pracy z 17 lutego 1934.

W tym stanie rzeczy nieprowadzenie przez oskarżonego osobnej księgi do uwag inspektora pracy pozbawione jest cech jakiegokolwiek przestępstwa z art. 61 i 24 rozporządzenia Prezydenta z 16 marca 1928 poz. 324 Dz. Ust.

Cech tych nie można się również dopatrzyć w dalszym, przez sąd wyrokujący ustalonym fakcie, że oskarżony w księdze imiennej robotników nie wpisał we właściwym czasie daty rozwiązania umowy z R.

Obowiązek do prowadzenia takiej księgi — w danym razie już bezwzględny — wypływa również z art. 24 rozporządzenia Prezydenta z 16 marca 1928 poz. 324 Dz. Ust. i z § 2 ust. 1 rozp. wykon. z 8 listopada 1928 poz. 847 Dz. Ust. Mając jednak na uwadze, że obowiązek ten ciąży na pracodawcy z tej racji, aby umożliwić k o n t r o l ę nad stosunkiem pracy w jego zakładzie, nie można uznać, aby pracodawca — w danym wypadku oskarżony, — który prowadzi księgę imienną robotników, już wtenczas miał odpowiadać z art. 61 rozp. Prez., jeżeli do księgi tej nie wpisał wczas — daty rozwiązania umowy z jednym robotnikiem, gdy — jak w danym przypadku — niema podstaw do twierdzenia, że takie „lekkie uchybienie" mogło udaremnić lub chociażby utrudnić wykonywanie kontroli nad stosunkiem pracy w jego zakładzie przemysłowym. Podstaw takich nie zawiera ani orzeczenie karne z 17 lutego 1934, ani też uzasadnienie zaskarżonego wyroku.

Cech przestępstwa nie dopatrzył się SN wreszcie i w ostatnim z przypisanych oskarżonemu faktów, mianowicie w fakcie umieszczenia w księdze płacy pracowników umysłowych trzech osób, nie posiadających cech takich pracowników, w fakcie zakwalifikowanym jako przestępstwo z art. 14 i 53 rozporządzenia Prezydenta z 16 marca 1928 poz. 323 Dz. Ust. Obowiązek prowadzenia wykazu (księgi) płacy pracowników umysłowych u niego zatrudnionych wypływał w tym przypadku dla oskarżonych z art.

14 pow. rozporządzenia tudzież z § 1 rozp. wykon. Ministra Pracy i O. S. z 10 grudnia 1928 poz. 909 Dz. Ust. Jak wynika z zaskarżonego wyroku, oskarżony księgę płacy prowadził. Samo zaś błędne zaszeregowanie w poczet pracowników umysłowych kilku osób nie może być uważane za równoznaczne z niedopełnieniem obowiązku prowadzenia wykazu płacy, zwłaszcza gdy w danym przypadku ani wspomniane już orzeczenie karne, ani też uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie wskazują na to, aby owo błędne zaszeregowanie udaremniło lub utrudniło kontrolę władzy nadzorczej nad rozrachunkami oskarżonego z jego pracownikami umysłowymi, która to kontrola stanowi właśnie istotny cel wprowadzenia dla pracodawców obowiązku prowadzenia wykazów (ksiąg) płacy pracowników umysłowych. . . .

1184.

DEMOBILIZACJA GOSPODARCZA W GÓRNOŚLĄSKIEJ CZĘŚCI WOJEWÓDZTWA ŚLĄSKIEGO.

Odpowiedzialność za przeciwdziałanie zarządzeniom władzy demobilizacyjnej i przepisom rozporządzenia o środkach przeciwko zwijaniu i unieruchamianiu zakładów.

W myśl § 7 rozporządzenia Ministra Pracy i O. S. z 14 lipca 1924 poz. 642 Dz. Ust. zagrożone jest sankcją karną nietylko rozmyślne przeciwdziałanie wszelkim zarządzeniom władzy demobilizacyjnej, wydanym w związku jej działalnością, mającą na celu zapobieżenie przekraczaniu postanowień pow. rozporządzenia, lecz także samo już rozmyślne przeciwdziałanie przepisom, zawartym w §§ 1, 2 i 4 rozporządzenia.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 4 maja 1934 3 K. 329/34.

Wedle ustaleń wyroku, oskarżeni z rozmysłem przeciwdziałali przepisom §§ 1, 2 i 4 rozporządzenia Ministra Pracy i O. S. z 14 lipca 1924 przez to, że zamknęli kopalnię Donnersmark i szyby Bluecher wbrew zarządzeniu komisarza demobilizacyjnego, czem sprowadzili zmianę faktycznego i prawnego stanu rzeczy bez zgody władzy demobilizacyjnej i spowodowali zwolnienie z pracy około 1500 robotników.

Kasacja, zarzucając mylną wykładnię przepisów rozporządzenia, twierdzi, że rozporządzenie komisarza demobilizacyjnego, do którego nie zastosowali się oskarżeni, było oparte na § 4, a nie na § 3 rozporządzenia,

a tylko przeciwdziałanie rozporządzeniom, wydanym przez komisarza demobilizacyjnego w myśl § 3, podlega sankcji karnej z § 7, który rozróżnia 2 wypadki: przeciwdziałanie przepisom §§ 1, 2 i 4, albo przeciwdziałanie zarządzeniom władz demobilizacyjnych, wydanym w myśl § 3.

Zapatrywanie to jest błędne. Jak wynika z literalnego brzmienia § 3, władze demobilizacyjne uprawnione są do przedsiębrania wszelkich zarządzeń, które okażą się potrzebne do zapobieżenia przekroczeniom § 2, t. j. sprzecznemu z intencją ustawy wprowadzeniu w faktycznym i prawnym stanie przedsiębiorstw zmian, które ujemnie mogą wpłynąć na utrzymanie w tych przedsiębiorstwach prawidłowego ruchu.

Postanowienie, zawarte w § 3, zawiera tylko ogólną zasadę upoważniającą obok Ministra Pracy i O. S. także władze demobilizacyjne do wydawania wszelkich zarządzeń uznanych przez nie za odpowiednie, zakres jednak uprawnień władzy demobilizacyjnej co do normowania w drodze zarządzeń zagadnień, wypływających z rozporządzenia, wynika z treści całego rozporządzenia (por. § 4 ust. 1 zdanie ostatnie), które prócz podstawowego zastrzeżenia co do potrzeby w niektórych wypadkach zgody ze strony władzy demobilizacyjnej nadto jeszcze w §§ 4 i 5 zawiera szczegółowe uprawnienia dla władz demobilizacyjnych i to w celu umożliwienia im zastosowania wszystkich środków zaradczych przeciw zwijaniu i unieruchamianiu zakładów.

Z tych zasad wyszedłszy, należy przyjąć, że w myśl § 7 zagrożone jest sankcją karną nietylko rozmyślne przeciwdziałanie wszelkim zarządzeniom władzy demobilizacyjnej, wydanym w związku z jej działalnością, mającą na celu zapobieżenie przekroczeniom postanowień rozporządzenia z 14 lipca 1924, lecz także samo już z rozmysłem przeciwdziałanie przepisom, zawartym w §§ 1, 2 i 4 rozporządzenia.

Słuszne również wyraził Sąd Okręgowy zapatrywanie, że rozporządzenie z 14 lipca 1924 przewiduje 2 przypadki zaprzestania produkcji, t. j. całkowite lub częściowe zwinięcie zakładu, z czem ustawa utożsamia i zarządzenie zmniejszające zdolność wytwórczą przedsiębiorstwa oraz całkowite lub częściowe ograniczenie ruchu, co ustawa określa jako częściowe unieruchomienie zakładu przez wydalenie pewnej części pracowników, w którym to ostatnim wypadku ilość wydalonych pracowników nie może przekroczyć granic określonych w p. 2 ust. 1 § 1 i nie może nastąpić przed upływem 4 tygodni od zgłoszenia. Zaczem w tym względzie twierdzenie kasacji, że rozróżnienie przewidziane w § 1 w ustępach 1 i 2 byłoby niepotrzebne, a władzy demobilizacyjnej w każdym przypadku przysługiwałoby uprawnienie z § 4, nie da się niczem uzasadnić.

Kasacja, nie kwestjonując tego, że oskarżeni pismem z 13 maja 1933 zgłosili zamiar unieruchomienia kopalni z dniem 30 czerwca 1933 i że zaża-

lenie ich na zarządzenie komisarza demobilizacyjnego, który w myśl § 4 przedłużył okres zamierzonego zamknięcia kopalni do 26 lipca 1933, zostało decyzją Ministra Pracy i O. S. oddalone, tudzież że oskarżeni mimo to z dniem 30 czerwca 1933 kopalnię zamknęli i zwolnili całą załogę w ilości 1500 robotników, wywodzi, że tego rodzaju działanie oskarżonych wskazuje na to, iż chodziło tu o przejściowe unieruchomienie kopalni, a nie o jej zwinięcie i że zatem sąd wyrokujący, przyjmując, że zarządzenie oskarżonych miało na celu całkowite zwinięcie zakładu, opiera się w tej mierze na błędnych przesłankach i mylnej wykładni przepisów rozporządzenia.

Między wywodami kasacji a uzasadnieniem zaskarżonego wyroku istnieje ta różnica, że podczas gdy sądy wyrokujące przyjmują, że zarządzenie oskarżonych zniosło w zupełności produkcję tych zakładów, pogarszając tem w tym ośrodku stosunki gospodarcze i socjalne, czemu właśnie mają zapobiegać postanowienia rozporządzenia, na tej podstawie uznały, że kopalnie zostały przez oskarżonych zwinięte, ponieważ wytwórczość tych kopalń zupełnie ustała — to kasacja w postaci zarzutu błędnej wykładni § 1 omawianego tu rozporządzenia przez sądy wyrokujące usiłuje dowieść, że w danym przypadku może tu być mowa tylko o zaprzestaniu korzystania z urządzeń zakładu (p. 2 § 1), t. j. o unieruchomieniu zakładu, a nie o zwinięciu zakładu.

Kasacja w wywodach swych nie uwzględnia jednak tego, że z samej treści ustawy wynika, iż zaprzestanie korzystania z urządzeń zakładu polega na zamierzonem wydaleniu pracowników z rozróżnieniem w p. 2-a 10 pracowników, a w p. 2-b, t. j. w większych zakładach, 5% ogółu pracowników i że p. 2 ust. 1 § 1 rozp., jak z treści jego wynika, dotyczy tylko przerw i czasowego ograniczenia ruchu w przedsiębiorstwie, nie zaś zwinięcia zakładu z zupełnem zaprzestaniem produkcji i z wydaleniem całej załogi pracowników w ilości 1500 osób.

Kasacja, oparta zatem na tym zarzucie, nie jest uzasadniona, wywody zaś jej w tym przedmiocie są w swej istotnej treści tylko polemiką z wyrokiem, dążą one bowiem drogą przeciwstawiania swych własnych twierdzeń ustaleniom sądowym tylko do podważenia zasadności tych ustaleń i do zakwestjonowania tego, co sądy uznały za stwierdzone; gdy pozatem wywodom tym brak jest oparcia w przepisach ustawy, przeto nie zasługują one na uwzględnienie.

1185.

OCHRONA WYNALAZKÓW.

Prawo „ścigania“ naruszenia praw patentowych — w przypadku przejścia własności patentu na inną osobę.

1. Pojęcia powództwa z art. 27 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych nie można ograniczać do zakresu pojęcia powództwa cywilnego z art. 74 § 1 k. p. k.; rozszerzając je jednak do granic pokrzywdzenia z art. 62 k. p. k., należy mieć na względzie szczególne przepisy pow. rozporządzenia.

2. „Ścigać“ naruszenia praw patentowych, a zatem wystąpić przeciw naruszającym w drodze procesu karnego, może tylko właściciel lub współwłaściciel, t. j. osoby, na rzecz których patent jest wpisany.

3. W przypadku przejścia własności patentu na inną osobę, patent staje się „dobrem prawnem“, którego naruszenie upoważnia do realizacji roszczeń w drodze, przewidzianej w k. p. k., z chwilą wpisania przeniesienia do rejestru patentów zgodnie z wymogami art. 19 pow. rozporządzenia o ochronie wynalazków.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 12 listopada 1934 2 K. 647/34.

Sąd Apelacyjny we Lwowie uchylił wyrok Sądu Okręgowego, o ile nim umorzono postępowanie przeciw oskarżonym wdrożone na podstawie aktów oskarżenia, wniesionych przez oskarżyciela Jerzego S., i przyznając Jerzemu S. prawa oskarżyciela prywatnego, ustalił to, jak następuje:

Ustalając, że Tadeusz G., Jan W. i Zygmunt L., jako wynalazcy przyrządu, stanowiącego patent Nr. 4216, odstąpili oskarżycielowi prywatnemu ad 2) Jerzemu S. prawo własności tegoż patentu, a zarazem prawo dochodzenia świadczeń ustawowo należnych z tytułu używania tego patentu w czasie minionym przeciw osobom, które nie posiadały ku temu zezwolenia, czyli t. zw. licencji wydanej przez właścicieli wspomnianego patentu — wreszcie, że przepisanie (zarejestrowanie) tego przeniesienia (art. 19 § 2 rozporządzenia o ochronie wynalazków) przez Urząd Patentowy nastąpiło w dniu 10 grudnia 1931, wyraża sąd zdanie, że w kwestji uprawnienia do wniesienia oskarżenia decydują przedewszystkiem przepisy k. p. k. Wedle tych przepisów oskarżycielem prywatnym może być pokrzywdzony. Z umów, dotyczących cesji praw do patentu Nr. 4216, wynika, że poprzedni posiadacze tego patentu odstąpili Jerzemu S. nietylko prawa do tego pa-

tentu, ale i jako przynależność prawo dochodzenia świadczeń, ustawowo należnych z tytułu używania tegoż patentu w czasie minionym przeciw osobom, które nie posiadały ku temu zezwolenia (licencji), wydanego przez cedentów. Tem samem wszelkie pretensje, wynikające z tego patentu, przysługują oskarżycielowi prywatnemu Jerzemu S., a niewywiązywanie się przez osoby zobowiązane ze swych obowiązków wobec niego jako posiadacza patentu Nr. 4216 pociąga obecnie ujemne skutki materjalne wyłącznie tylko dla niego i z tego powodu tylko i wyłącznie on jest pokrzywdzonym, a jako taki posiada wszelkie prawa oskarżyciela prywatnego (art. 27 ust. 2).

Przeciwnie, cedenci praw patentowych, otrzymawszy już raz walutę cesyjną, dziś już więcej nie są uprawnieni do żądania od zobowiązanych wyrównania ich szkody, w toku procesu cywilnego spotkałby ich słusznie zarzut braku czynnej legitymacji, nie są więc oni pokrzywdzonymi i nie mogliby występować w charakterze oskarżycieli prywatnych. Gdyby zaś zarazem odmówić tych praw i oskarżycielowi prywatnemu Jerzemu S., doszłoby się do niedopuszczalnej konsekwencji, że oskarżeni wogóle nie podlegają karze wskutek przejścia praw patentowych, zaś takiej przyczyny bezkarności nie zna ani kodeks karny ani żadna inna ustawa. Rozważając znaczenie przepisu art. 19 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., wyraża sąd zdanie, że przewidziany tam obowiązek rejestracji ma wyłącznie tylko znaczenie w zakresie uprawnień patentowych, a nie ma żadnego znaczenia w zakresie uprawnień pewnej osoby jako oskarżyciela prywatnego.

Z powyżej wyrażonem zdaniem sądu nie można się zgodzić. Przepis art. 27 ust. 2 rozporządzenia z 22 marca 1928 postanawia, że ściganie przestępstwa z art. 27 rozp. następuje z oskarżenia prywatnego, „wniesionego przez osoby uprawnione do powództwa". Przepis ten ma zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia pytania w kwestji uprawnienia do wniesienia oskarżenia. Kwestja powództwa, jako uzasadnienia do wniesienia oskarżenia, musi być rozpatrywana oczywiście ze stanowiska prawa procesowego karnego, ale w związku z postanowieniem cyt. wyżej rozporządzenia. Pojęcie powództwa cywilnego w procesie karnym (art. 74 § 1 k. p. k.) jest węższe niż pojęcie pokrzywdzonego (art. 62 k. p. k.), jako uprawnionego do wniesienia oskarżenia prywatnego (art. 68 § 1 k. p. k.). Powództwo bowiem z art. 74 § 1 k. p. k. polega na dochodzeniu roszczeń majątkowych, wynikających z przestępstwa, pokrzywdzony zaś, t. j. osoba, której dobro prawne zostało naruszone lub zagrożone, może dochodzić naruszenia lub zagrożenia wszelkiego dobra prawnego jako samoistny oskarżyciel prywatny lub oskarżyciel, działający zamiast oskarżyciela publicznego (art. 67 k. p. k.), a także (posiłkowo) obok oskarżyciela publicznego (art. 67

k. p. k.). Słuszną jest rzeczą nie ograniczać pojęcia powództwa z art. 27 ust. 2 cyt. rozp. do zakresu pojęcia powództwa cywilnego z art. 74 § 1 k. p. k., rozszerzając je jednak do granic pojęcia pokrzywdzonego z art. 62 k. p. k., musi się uwzględnić, jak powiedziano, szczególne przepisy tej szczególnej ustawy, jaką jest rozporządzenie o ochronie wynalazków. Przedewszystkiem jednak należy się zatrzymać nad znaczeniem pojęcia „dobro prawne" (art. 62 k. p. k.). Otóż dobrem prawnem jest dobro, które przysługuje prawnie danej osobie i chronione jest przez prawo. Dobro należy do kogoś prawnie jako dobro przyrodzone (życie, zdrowie, wolność itd.) lub jako dobro prawnie nabyte.

Prawność nabycia zależy od spełnienia się pewnych warunków, określonych przez prawo. Przez spełnienie się zatem warunków, określonych przez prawo, następuje nabycie dobra, którego naruszenie lub zagrożenie, jako dobra prawnego, kwalifikuje daną osobę jako pokrzywdzonego, uprawnionego do wniesienia i popierania oskarżenia w charakterze oskarżyciela prywatnego. Przepis art. 27 ust. 1 cyt. rozp. chroni prawo wyłączności użytkowania wynalazku, wypływające z własności patentu, wynalazek ten chroniącego. Wyłączność użytkowania wynalazku powstaje z chwilą wpisania go do rejestru patentów. Nabycie prawa wyłączności użytkowania wynalazku, chronionego patentem, może nastąpić m. i. na podstawie umowy między żyjącymi, lecz w tym wypadku ważność przeniesienia tego prawa w stosunku do Urzędu Patentowego i do osób trzecich jest zawisła od wpisania tego przeniesienia do rejestru patentów (art. 19 ust. 1 cyt. rozp.). Urząd Patentowy może odmówić wpisania tego przeniesienia do rejestru patentów np. z tego powodu, że dokument przeniesienia nie odpowiada formie, przepisanej dla tego rodzaju umowy (dokument publiczny lub dokument prywatny z legalizowanym podpisem pozbywcy art. 19 ust. 1), dlatego też to wpisanie ma w stosunku do Urzędu Patentowego i w stosunku do osób trzecich znaczenie zasadnicze, jako deklaracja prawności wykonywania praw, połączonych z własnością patentu. Z tą chwilą zatem staje się własność patentu „dobrem prawnem", którego naruszenie upoważnia do realizacji w drodze, przewidzianej w k. p. k., roszczeń, wynikających z bezprawnego wkroczenia w zakres wyłączności praw patentowych. Słuszne też było stanowisko sądu I instancji w tej kwestji.

Zresztą zasada, że prawo „ścigania naruszeń praw patentowych" przysługuje „właścicielowi", a więc osobie, na której rzecz wpisany jest patent, znajduje swój wyraz w przepisie art. 19 ust. 2 cyt. rozp., który z uprawnienia „właściciela" patentu do „ścigania" wysnuwa w sposób rozszerzający w wypadku istnienia współwłasności prawo to dla każdego ze „współwłaścicieli" zosobna, bez upoważnienia ze strony pozostałych współwłaścicieli (jeśli inaczej w umowie nie zastrzeżono), ale ten wyjąt-

kowy przepis uznać należy za jedyne rozszerzenie grona uprawnionych do wniesienia skargi, a zarazem za utwierdzenie zasady, że „ścigać" naruszenie praw patentowych, a zatem wystąpić przeciw naruszającym w drodze procesu karnego, może tylko „właściciel" (lub współwłaściciel, ale zawsze „właściciel"). Ponieważ Jerzy S. uzyskał prawo wyłączności użytkowania wynalazku, chronionego patentem Nr. 4216, przez wpisanie do rejestru patentów dopiero 10 grudnia 1931, przeto do dnia tego i z powodu naruszeń praw patentowych, przed dniem tym dokonanych, nie miał prawa do wniesienia skargi, a wnosząc akty oskarżenia 22 stycznia, 16 marca, 2 lipca i 10 sierpnia 1931, nie był uprawnionym oskarżycielem.

Postępowanie zatem w tej części ulega umorzeniu na zasadzie art. 3 k. p. k. (art. 516 b, 535 k. p. k.).

Uważam sentencję wyroku Sądu Apelacyjnego za trafną i jej zasadnicze motywy za prawnie uzasadnione, a to z powodów następujących:

Przedewszystkiem w mem zapatrywaniu utwierdzają mnie ważniejsze argumenty przez Sąd Apelacyjny przywiedzione. Jeżeli mianowicie Jerzy S. nabył patent Nr. 4216 na własność, a równocześnie w drodze cesji także roszczenia, jakie mieli poprzedni właściciele patentu, G., W. i L., przeciw osobom trzecim, które bez ich zezwolenia korzystały w sposób handlowy i przemysłowy z ich wynalazku, i jeżeli, co zostało ustalone, G., W. i L. otrzymali od S. zapłatę za patent oraz odszkodowanie za krzywdy im przez bezprawne korzystanie z patentu przez trzecich wyrządzone, natenczas G., W. i L. nie są już więcej osobami pokrzywdzonemi. Krzywdę skutkiem bezprawnej eksploatacji patentu przez osoby trzecie z czasu przed aljenacją patentu ponosi odtąd S., i to tak długo, dopóki nie uzyska ze strony owych trzecich zaspokojenia nabytych przez siebie, z ujmą własnego majątku, roszczeń. Prawda, że mamy tu objaw na pierwszy rzut oka nieco uderzający — prawnego następstwa w krzywdę drugiego. Uderza ten objaw dlatego, żeśmy do formy myślenia o następstwie w krzywdę nie przywykli. Jednak prawniczo jest takie następstwo w zupełności możliwe. Wszak w naszym przypadku, jeżeli G., W. i L. przed cesją roszczeń przeciw trzecim byli niewątpliwie pokrzywdzonymi w rozumieniu art. 62 k. p. k., pomimo że im skutkiem naruszenia ich dobra prawnego, t. j. patentu, służyły przeciw naruszającym roszczenia majątkowe z art. 25 rozporządzenia Prezydenta z r. 1928, to przecież w tem samem położeniu znajduje się S., odkąd zapłacił osobom G., W. i L. walutę cesyjną za roszczenia przeciw trzecim. I on bowiem doznaje uszczerbku w swym majątku, jakkolwiek uszczerbek ten jest bilansowo wyrównany roszczeniami przeciw trzecim, od G., W. i L. nabytemi. Zresztą następstwo prawne w krzywdę nie powinno i dlatego pojęciowo razić, że ono wypływa wprost z różnych przepisów ustawowych (np. z przepisów prawa cywilnego, dotyczących powstawania różnych roszczeń regresowych), a zwłaszcza z art. 66 k. p. k., który postanawia, że „w razie śmierci pokrzywdzonego prawa jego wykonywa małżonek, rodzice, dzieci i wnuki". Artykuł ten został postawiony w k. p. k. narówni z art. 63—65, gdzie chodzi o wykonywanie praw osób niewłasnowolnych przez ich przedstawicieli, jednakże niewątpliwie to zrównanie jest niewłaściwe, gdyż małżonek, rodzice i t. d. nie wykonywują praw zmarłego, bo zmarły praw żadnych nie ma i mieć nie może, ale wykonywują własne prawa, pochodzące stąd, że po pokrzywdzonym zmarłym oni z mocy ustawy wchodzą w sytuację pokrzywdzonego. — Słówko „bezpośrednio" w art. 62 k. p. k. nie

stoi też na przeszkodzie przyjęciu możliwości następstwa prawnego w krzywdę, skoro przysłówek ten odnosi się do bezpośredniości w naruszeniu dobra, a nie do bezpośredniości co do osoby pokrzywdzonego.

Jeżeli zatem osobę S. po wyrównaniu w drodze pieniężnej przez nią krzywdy, wyrządzonej G., W. i L. przez osoby trzecie, uznamy za pokrzywdzonego, to nie możemy jej odmówić po myśli art. 68 k. p. k. legitymacji do występowania w charakterze oskarżyciela prywatnego.

Sąd Apelacyjny podnosi w obronie swego poglądu także wzgląd oportunistyczny, mówiąc, że gdyby jego zapatrywanie nie miało być przyjęte, nie byłoby w naszym przypadku oskarżycieli, skoro G., W. i L. nie są pokrzywdzonymi, odkąd S. krzywdę ich wyrównał — a w konsekwencji cesji roszczeń przeciw trzecim odpadłaby możliwość represji karnej.

Tak daleko nie idę. Sądzę bowiem, że nawet, gdyby się nie uważało S. za pokrzywdzonego w rozumieniu art. 62 k. p. k. i dlatego nie mogło mu przyznać praw oskarżyciela prywatnego na podstawie art. 68 k. p. k., to i tak S. miałby to prawo na innej podstawie, a mianowicie na podstawie utrzymanego w mocy art. 27 rozporządzenia Prezydenta z r. 1928, skoro ten artykuł przyznaje prawo oskarżyciela prywatnego osobie, której służy powództwo cywilne. Legitymacja do powództwa cywilnego jest według art. 27 podstawą do legitymacji dla oskarżyciela prywatnego.

Powództwo cywilne służy zaś niewątpliwie osobie S. na podstawie umowy, jaką zawarła z G., W. i L. Przez nią S. nabył nietylko patent, ale i roszczenia, jakie mieli G., W. i L. przeciw trzecim krzywdzicielom. Błędne jest, zd. m., zapatrywanie, mieszczące się w motywach SN, jakoby do nabycia tych roszczeń i skuteczności ich wobec osób trzecich trzeba było wpisu przeniesienia patentu do rejestru patentowego.

Tu nastąpiło pewne nieporozumienie, czy też pomieszanie faktów i ich skutków i dlatego odnośne kwestje postaram się nieco obszerniej rozpatrzeć.

Naprzód kwestję, jakie znaczenie po myśli art. 19 rozporządzenia Prezydenta z r. 1928 ma rejestracja w Urzędzie Patentowym przeniesienia patentu z osoby na osobę. Otóż pod tym względem niema chyba wątpliwości, że patent zostaje przeniesiony już przez samą umowę między zbywającym a nabywcą, skoro rozporządzenie w art. 19 mówi o przeniesieniu patentu „przez umowę", a nie „na podstawie umowy". Umowa jest tu sposobem nabycia, a nie tytułem (modus acquirendi, a nie titulus). Nabywca nabywa własność przez umowę, a nie dopiero przez rejestrację. Ale własność tak nabyta nie jest doskonała, bo nabywca patentu nie może, jakkolwiek jest właścicielem, wystąpić skutecznie przeciw osobom, które tak nabyte prawo naruszają. Skuteczność wobec osób trzecich, podobnie jak i wobec Urzędu Patentowego, rozpoczyna się dopiero, gdy nowy właściciel postara się o wpis do rejestru nabycia przez siebie patentu. Tego rodzaju objawy, — dodaję nawiasowo — w których ktoś nabywa własność, nieskuteczną przynajmniej częściowo wobec osób trzecich, są znane i poza prawem patentowem. Wszak np. przepis art. 582 kod. handl. o prawie komitenta żądania nietylko od komisanta, ale i od jego wierzycieli, ruchomości lub papierów wartościowych, nabytych przez komisanta na rachunek komitenta, trudno inaczej wytłumaczyć, jak chyba tem, że komitent w stosunku do komisanta jest właścicielem tych rzeczy, odkąd je nabył komisant, chociaż je nabył wobec trzecich w imieniu własnem. Przykłady inne mieszczą się w przepisach, które prawom rzeczowym, nabytym bez wpisu do ksiąg gruntowych, odmawiają skuteczności wobec osób, które o nich nie wiedziały, i t. p.

O ile chodzi o roszczenia przeciw osobom, które bezprawnie korzystały z opatentowanego wynalazku, trzeba je podzielić ze względu na kwestje w naszym przypadku aktualne na 3 grupy według tego, kiedy czyn bezprawny miał miejsce, a tem samem

kiedy roszczenie powstało — czy dopiero po wpisie nabywcy (S.) do rejestru, czy przed wpisem do rejestru osoby S., ale po nabyciu patentu przez umowę, czy wreszcie przed umową przenoszącą własność.

Trzecia grupa nie wymaga żadnych wyjaśnień. Jeżeli naruszenie nastąpiło po wpisie S. do rejestru, wówczas S. w imieniu własnem jako pokrzywdzony może praw swych dochodzić tak na drodze cywilnej, jak i karnej.

Co do drugiej grupy, to rzecz została rozstrzygnięta wyraźnie w art. 19 rozporządzenia z r. 1928: Chociaż S. nabył już przez umowę patent na własność, to jednak nie służy mu powództwo cywilne przeciw trzecim krzywdzicielom, a tem samem nie ma też legitymacji do występowania przeciw nim jako oskarżyciel prywatny (art. 27 tegoż rozp.), dopóki nie postara się o wpis swego prawa do rejestru. Coprawda na drodze cywilno-prawnej ostrze tego przepisu może być znacznie stępione z pomocą znanych w prawie cywilnem środków. Wprawdzie bowiem przeniesienie patentu przez samą umowę nie jest skuteczne wobec osób trzecich, jednakże w umowie tej mieści się dorozumiane upoważnienie nabywcy do występowania w imieniu zbywcy przeciw trzecim krzywdzicielom (mandatum agendi). Nabywca będzie więc mógł działać w imieniu zbywcy, jako jego pełnomocnik, ale będzie działał w swym własnym interesie (procurator in rem suam). Tego rodzaju środek — nazwijmy go nawet wybieg — możliwy w prawie cywilnem, nie da się jednak pomyśleć w zakresie prawa karnego.

Co do grupy pierwszej, to nie powinno tu być żadnej wątpliwości, że przyszły nabywca patentu przed zawarciem umowy nie ma i przez s a m o n a b y c i e p a t e n t u (czy przez umowę, czy przez rejestrację przeniesienia) nie może uzyskać prawa do dochodzenia roszczeń, jakie powstały przeciw krzywdzicielom z powodu czynów bezprawnych, popełnionych przed aljenacją patentu. Roszczenia te służą ówczesnym właścicielom (t. j. G., W. i L.), a przez samo przeniesienie patentu na S. bynajmniej na niego nie przechodzą, gdyż nie są żadną „przynależnością" patentu (p. niewłaściwe wyrażenie Sądu Apelacyjnego). Są one emanacją jedynie tego prawa własności, które służyło G., W. i L. w czasie, gdy czyny krzywdzące popełniono. Ale jako takie mogły być przeniesione na S. w drodze przelewu, jak w zasadzie mogą być przenoszone wszelkie roszczenia majątkowe z osoby na osobę, a to niezależnie, czy równocześnie nastąpiła czy nie, aljenacja patentu. Do skuteczności przelewu roszczeń nietylko nie potrzeba wcale wpisu jego do rejestru, ale nawet wpis taki, jako przez rozporządzenie z r. 1928 nieprzewidziany, nie byłby zapewne dopuszczony.

W naszym przypadku cesja roszczeń, dokonana na rzecz S. przez G., W. i L., połączona była z umową przewłaszczającą patent. To jednak w niczem nie zmienia powyższej sytuacji prawnej co do roszczeń. Jeżeli przelew ich dokonany na osobę S. był ważny, to tem samem S. może występować jako powód na drodze procesu cywilnego przeciw tym, którzy bezprawnie patent eksploatowali w czasie, gdy G., W. i L. byli jego właścicielami, a mając pełną legitymację do powództwa, miał tem samem po myśli art. 27 rozporządzenia Prezydenta legitymację do występowania jako oskarżyciel prywatny — niezależnie od tego, czy patent został aljenowany, czy nie, czy z pełnym skutkiem, czy z ograniczeniem.

Fryderyk Zoll

1186.

SPRAWY LASOWE.

Uznanie lasu za ochronny ze względów wojskowych.

Dla uznania lasu za ochronny z punktu d) art. 19 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust. wyniki poprzednio przeprowadzonego na zasadzie art. 28 badania, jako dotyczącego cech ochronnych jedynie z punktów a), b), c) i e) tegoż art. 19, są obojętne. (Teza).

Wyrok NTA z 29 grudnia 1934 l. rej. 696/32 w sprawie Henryka Iwańczyka przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łodzi w przedmiocie uznania lasów za ochronne.

...Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o zagospodarowaniu lasów, nie stanowiących własności Państwa, z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust. przewiduje w art. 19 pięć wypadków, w których lasy mogą być uznane przez właściwą władzę za ochronne, przyczem inną przepisuje procedurę przy uznaniu lasu za ochronny z punktów a), b), c) i e), inną zaś przy uznaniu lasu za ochronny z punktu d), o ile bowiem przed wydaniem decyzji o uznaniu lasu za ochronny z punktów a), b), c) i e) art. 19 wymagane jest uprzednie badanie lasu na gruncie ze spisaniem odpowiedniego protokółu (art. 28 p. e, art. 29 i 30) i wysłuchanie osób zainteresowanych (art. 31 p. d), o tyle wydanie decyzji o uznaniu lasu za ochronny z punktu d) art. 19 procedury tej nie wymaga i do wydania takiej decyzji wystarcza wniosek właściwej władzy wojskowej (patrz wyrok NTA z 16 listopada 1931 l. rej. 5080/29, Zbiór wyroków Nr. 455 A). Skoro zatem zaskarżone orzeczenie dotyczy uznania lasu za ochronny właśnie z punktu d) art. 19, a więc do jego wydania zbędne było uprzednie badanie lasu na gruncie, przeto niesłusznie skarżący sądzi, że zaskarżone orzeczenie oparto na protokóle komisarza ochrony lasów z 29 kwietnia 1931. Nietrafne jest również twierdzenie skarżącego, jakoby zaskarżone orzeczenie było sprzeczne z treścią wspomnianego protokółu z 29 kwietnia 1931, uznanie bowiem lasu za ochronny z punktu d) art. 19, jak to już Trybunał wyjaśnił w pow. wyżej wyroku z 16 listopada 1931, zależne jest tylko od wniosku właściwej władzy wojskowej, która jedynie i wyłącznie powołana jest do decydowania, czy dany teren leśny ma specjalne znaczenie dla obrony Państwa, zabieranie zaś głosu w tej materji przez kogokolwiek poza tą władzą jest niedopuszczalne, a więc i komisarz ochrony lasów nie byłby powołany do badania, czy zachodzą warunki do uznania lasu za ochronny z punktu d) art. 19, i jeżeli w protokóle z 29 kwietnia 1931 stwierdził on, że objekt leśny w ma_

jątku Chocim „cech ochronnych nie nosi", to mogło to dotyczyć i dotyczyło jedynie cech, o których mowa w punktach a), b), c) i e) art. 19, a sam fakt zarządzenia przez władze leśne przewidzianego w art. 27 badania sprawy na gruncie dowodzi niezbicie, że wówczas nie było jeszcze wniosku właściwej władzy wojskowej o uznanie lasu za ochronny z punktu d) art. 19, w przeciwnym bowiem razie polecenie komisarzowi ochrony lasów zbadania sprawy na gruncie byłoby co najmniej zbędne, gdyż taki czy inny wynik tego badania nie mógłby spowodować orzeczenia innego, sprzecznego z wnioskiem decydującej w tej mierze bezapelacyjnie władzy wojskowej. . . .

1187.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Zastąpienie orzeczenia, zaskarżonego do NTA, nowem.

Skarga do NTA na orzeczenie, które po wniesieniu skargi zostało przez władzę administracyjną zastąpione nowem, nie uwzględniającem żądania strony, należy uważać za skierowaną przeciwko temu nowemu orzeczeniu.

Wyrok NTA z 29 października 1934 l. rej. 4877/31 w sprawie Aleksandra Lipińskiego przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie dodatku za egzamin zawodowy.

Reskryptem z 4 października 1929 Kuratorjum Okręgu Szkolnego Wileńskiego przyznało Aleksandrowi Lipińskiemu, nauczycielowi publicznej szkoły powszechnej w Rymszanach, z powołaniem się na art. 45 ustawy uposażeniowej z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust. oraz okólnik Ministerstwa Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z 14 grudnia 1923 L. 16136/I, począwszy od 1 lipca 1929 specjalny dodatek za egzamin zawodowy w ilości 30 mnożnych, następnie jednak reskryptem z 20 stycznia 1931, powołując się na art. 15 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o kwalifikacjach zawodowych nauczycieli szkół powszechnych z 6 marca 1928 poz. 285 Dz. Ust. oraz na art. 101 rozporządzenia o post. admin., uchyliło reskrypt z 4 października 1929 i zarządziło potrącenie wspomnianego dodatku, a to wobec ujawnienia przez Kuratorjum, że specjalny dodatek niesłusznie został pomienionemu przyznany na podstawie art. 45, ponieważ nie jest on nauczycielem stałym.

Odwołania od powyższej decyzji Ministerstwo Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. orzeczeniem z 3 kwietnia 1931 nie uwzględniło i decyzję I instancji, jako wydaną zgodnie z obowiązującemi przepisami, zatwierdziło.

Przeciw temu orzeczeniu skierowana jest skarga do NTA (de praes. 11 czerwca 1931).

Po wniesieniu przez Lipińskiego skargi, Ministerstwo wydało nowe orzeczenie z 4 maja 1932, którem zmieniając w myśl art. 99 rozporządzenia o post. admin. zaskarżone orzeczenie z 3 kwietnia 1931, uchyliło „w trybie nadzoru na podstawie art. 101 p. a)" tegoż rozporządzenia decyzję Kuratorjum z 20 stycznia 1931, a równocześnie na podstawie art. 101 p. b) wymienionego rozporządzenia uchyliło decyzję Kuratorjum z 4 października 1929, którą przyznano skarżącemu dodatek za specjalny egzamin zawodowy.

Odpis tego ostatniego orzeczenia Ministerstwo przesłało NTA z wnioskiem o zastosowanie postanowień ust. 2 art. 27 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., a Lipiński na wezwanie NTA oświadczył, iż skargę nadal podtrzymuje, gdyż nowe orzeczenie roszczeń skarżącego nie zaspakaja.

W tym stanie rzeczy NTA wziął przedewszystkiem pod uwagę, iż zarzuty skargi należy uważać jako skierowane przeciw nowemu orzeczeniu z 4 maja 1932. . . .

Instytucja cofania przez władze orzeczeń, przeciw którym wpłynęła skarga do NTA, jest od początków judykatury Trybunału źródłem niepewności prawnej. Art. 69 rozporządzenia o NTA przewiduje dwie ewentualności: a) (zgodnie z dawnym art. 27 ust. 2) że skarżący nie odpowie na wezwanie NTA do oświadczenia się, czy — w wyniku cofnięcia przez władzę pozwaną decyzji zaskarżonej — skargę cofa, b) że da odpowiedź warunkową; nie znajdujemy natomiast w osnowie prawa jasnego rozwiązania trzeciej ewentualności, że mianowicie skarżący podtrzyma skargę i domagać się tem będzie rozpatrzenia jego roszczeń przez NTA. Zasada prawna, uchwalona przez NTA 6 czerwca 1933 l. rej. 1754/31 (OPA 618/34), miała wypełnić tę lukę ustawową, uzależniając na ten wypadek stanowisko NTA od faktu, czy skarga stała się — w wyniku cofnięcia zaskarżonego orzeczenia — „oczywiście" bezprzedmiotowa (por. także OPA 620/34); ogólnikowość jednak tej tezy pozostawiła szerokie pole dla rozbieżnej wykładni. Czy i o ile skarga stała się wskutek cofnięcia zaskarżonego nią orzeczenia „oczywiście bezprzedmiotową", ocenia Trybunał na posiedzeniu niejawnem (art. 73 rozp. o NTA). Tendencją judykatury było i jest w tych wypadkach przeważnie umarzanie postępowania ze skutkami z art. 70 rozp. o NTA. Ponieważ zaś cofanie przez władze administracyjne decyzyj, zaskarżonych do NTA, stało się codzienną praktyką, szczególnie w niektórych działach administracji (np. skarbowej), przeto w następstwie tej tendencji instytucja cofania orzerzeń w toku sporu przed NTA wywołuje najczęściej znaczną przewłokę postępowania, pomnożenie toku instancyj i osłabienie autorytetu władzy, a równocześnie naraża strony na stratę czasu i na koszty, umniejszając poważnie praktyczny efekt kontroli legalności.

W niniejszym wypadku mamy do czynienia z sytuacją pokrewną, ale dalej idącą: władza po zaskarżeniu jej orzeczenia do NTA, wydaje w jego miejsce orzeczenie nowe (t. j. jednym aktem i cofa zaskarżone i równocześnie zastępuje je innem), zanim jeszcze Trybunał sprawę rozstrzygnął. Stanowisko władzy pozwanej nie poprzestaje więc tutaj na samej negacji (cofnięciu zaskarżonego orzeczenia ze skutkami ponowienia postępo-

wania), lecz jest w tem rozumieniu pozytywne, iż pustka, wywołana cofnięciem zaskarżonego orzeczenia, zostaje zapełniona osnową nowego orzeczenia, wydanego w toku sporu przed NTA, bez wyczekiwania na jego wynik. Ten pozytywny charakter stanowiska władzy kryje się często pod pozorem czysto negatywnej treści aktu administracyjnego (jak np. w niniejszym wypadku). Władza dopełnia tu wskazań z art. 44 post. admin., wydatnie i przyśpieszając i upraszczając postępowanie. W rozumieniu cyt. zasady prawnej, uchwalonej przez NTA, skarga strony jako taka staje się wtedy najczęściej — formalnie rzecz biorąc — „bezprzedmiotowa". Pozostaje jednak całokształt sytuacji prawnej, w obliczu której stają i Trybunał i skarżący w wyniku pojawienia się nowej decyzji administracyjnej w tej samej sprawie, jeszcze niezakończonej prawomocnie (art. 73 ust. 2 post. admin.). Powstaje więc naturalne pytanie: czy NTA ma się tutaj — w ślad za cyt. zasadą prawną — oprzeć na stanowisku formalnem (art. 83 ust. 2 rozp. o NTA), czy też ma wziąć pod rozpatrzenie całą sytuację prawną jako podlegającą kontroli?

NTA staje na tem drugiem stanowisku, w czem widać niewątpliwie wpływy judykatury francuskiej, która zna dobrze zbliżone rozstrzygnięcia (por. np. autora „Kontrola Administracji — Studja", 1929, str. 64, 87 i i., nadto OPA 169/33). Stanowisko NTA jest w tym przedmiocie następujące: wedle wyroku z 24 maja 1933 l. rej. 3485/30 (OPA 619/34), jeżeli władza, zmieniając w toku sporu przed NTA decyzję zaskarżoną, utrzyma merytorycznie w nowem orzeczeniu decyzję cofniętą, a tylko zmienia argumentację, skarga strony nie staje się bezprzedmiotową, gdyż decyzja zaskarżona „nie została skutecznie cofnięta i zastąpiona nową"; w ślad za tem NTA orzeka wyrokiem w odniesieniu do orzeczenia pierwotnego (faktycznie zaskarżonego), a równocześnie uznaje orzeczenie nowe (zastępujące orzeczenie zaskarżone) za „bezprzedmiotowe". Wedle zaś wyroku obecnie omawianego, jeżeli władza wkracza in merito (t. j. — w niniejszym wypadku — przez cofnięcie o b u decyzyj, jakie w tej sprawie zapadły, przekreśla merytorycznie roszczenie strony), natenczas „zarzuty skargi należy uważać jako skierowane przeciw nowemu orzeczeniu"; w ślad za tem NTA rozpatruje orzeczenie, stanowiące merytoryczną zmianę pierwotnego stanowiska władzy, tak, jakby skarga inicjująca spór była skierowana przeciw niemu.

Tego rodzaju nastawienie judykatury należy w zasadzie uznać za słuszne i zewszechmiar godne utrzymania i rozwoju. Odbiega ono daleko od formalnego kierunku, reprezentowanego przez omówioną zasadę prawną z 6 czerwca 1933. Pomimo sztywnych przepisów art. 58 p. 4, 83 ust. 2, 84 i i. rozp. o NTA, Trybunał ujawnia tutaj daleko już stosunkowo idące zrozumienie swej rzeczywistej roli kontrolnej w systemie organów nowoczesnego państwa i stwarza zaczątek głęboko w istotę kontroli administracyjnej sięgających możliwości judykatury sądowej. Sytuacja skarżącego, — który czyto już w oświadczeniu swem z art. 69, czyto w każdym razie na rozprawie (art. 76 rozp. o NTA), może dokładnie oznaczyć i wywieść zarzuty przeciw nowej decyzji, wydanej w toku sporu, — doznaje znakomitego ułatwienia w kierunku racjonalnej obrony jego praw. Władza zaś pozwana nie doznaje uszczerbku procesowego w wyniku odpadnięcia (w stosunku do nowej decyzji) postępowania wstępnego, skoro decyzja ta zapada właśnie w odpowiedzi na skargę, a zarzuty skarżącego przeciw niej może władza odeprzeć skutecznie na samej rozprawie; z tem znowu wiąże się pewien przymus w kierunku jawienia się przedstawiciela władzy pozwanej na rozprawie i zaniechania tak często obecnie stosowanej przeciwnej praktyki. Wreszcie ze stanowiska wymiaru sprawiedliwości i polityki administracyjnej, ujęcie przez NTA w wyroku całokształtu sytuacji prawnej poddanej kontroli, a nie zadawalnianie się oderwanym stosunkiem sądu tylko do zaskarżonej decyzji jako takiej, wydaje mi się najzupełniej uzasadnione.

Nasuwają się jednak w związku z tem jeszcze dwie uwagi: Najpierw, że rozróżnienie w judykaturze NTA z jednej strony czysto formalnych — a z drugiej merytorycznych — zmian decyzyj zaskarżonych, tak, jak to wynika z cyt. wyroków z 24 maja 1933 i 29 października 1934, nie trafia do przekonania. Istotny wydaje się w związku z tym problemem tylko fakt, czy w toku sporu zapadła nowa decyzja w tej samej sprawie, bez względu na jej treść. Ustalenie „bezprzedmiotowości" nowej decyzji (obejmującej zmianę tylko formalną decyzji zaskarżonej), ze względu na jej treść, przekracza m. zd. ramy kontroli legalności; o „skuteczności" lub „bezskuteczności" cofnięcia decyzji przez władzę pozwaną decyduje fakt wydania nowej decyzji, a nie jej osnowa. Z chwilą jej wydania i cofnięcią decyzji zaskarżonej w sposób zgodny z przepisem art. 99 post. admin. i art. 69 rozp. o NTA, znika akt pierwotny, zastąpiony nowym, a NTA m. zd. nie jest władny ani wnikać w ocenę „skuteczności cofnięcia", ani rozprawiać się i wyrokować w stosunku do aktu, którego już niema. Dlatego podejście do zagadnienia w wyroku z 29 października 1934 jest i bardziej konsekwentne i słuszniejsze. Konsekwentne — bo zdaje sobie sprawę z następstw logicznych cofnięcia aktu zaskarżonego i zastąpienia go nowym; słuszniejsze — bo ujmuje całość stanu faktycznego i prawnego przez zbadanie legalności nowej decyzji, choć skarga sama przez się przeciw niej się nie kieruje.

Następnie należałoby de lege ferenda, a w dalszem rozwinięciu glosy Chmurskiego do wyroku z 6 czerwca 1933 (OPA 618/34), zastanowić się nad następstwami takiego nastawienia judykatury. Grozić ono może w przeważającej ilości wypadków następstwem tego rodzaju, iż władze administracyjne w krótkowzrocznem dążeniu do ułatwienia sobie administrowania raczej zaniechają wydawania nowej decyzji już w toku sporu przed NTA, a poprzestaną co najwyżej na cofaniu decyzyj zaskarżonych. Charakter przepisu art. 89 ust. 1 jako legis imperfectae przyczynia się do przewłoki postępowania i pomoże władzom w przerzuceniu rozpatrzenia przewidywanych zarzutów strony przeciw nowej decyzji — na ewentualny nowy spór przed NTA. Dlatego należałoby statuować zasadniczą powinność władzy pozwanej, by cofając zaskarżoną decyzję, równocześnie jednym aktem zastępowała ją nową, jeszcze przed zakończeniem sporu przed NTA. Samo zaś cofanie zaskarżonej decyzji, jeżeli w ujęciu art. 69 wogóle się utrzyma, powinno — zgodnie z wnioskami glosy Chmurskiego — uzasadniać umorzenie sporu tylko wtedy, kiedy stanowi uznanie roszczenia objętego skargą i wyłącza odmowę władzy oraz nowy spór trybunalski.

Jerzy Stefan Langrod

1188.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Wyłączenie urzędnika.

Strony nie są w myśl art. 7 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) wogóle uprawnione do wyłączania urzędnika.

Wyrok NTA z 22 marca 1935 l. rej. 442/30 w sprawie Grecko-Katolickiego Proboszcza w Dmytrowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Tarnopolu w przedmiocie wykupu prawa mlewa.

... Zarzutu skargi wadliwości postępowania, polegającej na przeprowadzeniu rozprawy przed I instancją i na wydaniu wyroku tejże przez urzędnika przez stronę wyłączonego, nie uznał NTA za trafny, ponieważ — jak to słusznie władza pozwana stwierdziła w zaskarżonem orzeczeniu — strony nie są w myśl art. 7 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. wogóle uprawnione do wyłączania urzędnika. ...

Art. 7 rozporządzenia o post. admin. nie przewiduje dla strony w postępowaniu administracyjnem tego rodzaju możności wyłączenia urzędnika, jaką przewiduje zarówno procedura cywilna (art. 55 i n.), jak i procedura karna (art. 44 i n.). Obie te procedury — poza wypadkami wyłączenia sędziego z mocy samego prawa, naogół analogicznemi z przyczynami wyłączenia, wymienionemi w art. 7 rozp. o post. admin. — przewidują wyłączenie sędziego na wniosek strony, jeżeli pomiędzy nim a jedną ze stron zachodzi stosunek osobisty tego rodzaju, że mógłby wywołać wątpliwości co do bezstronności sędziego. Tego rodzaju przepisu procedura administracyjna nie zna i o tyle teza, ustalona przez rozpoznawany wyrok NTA, jest uzasadniona.

Czy jednak stronie nie przysługuje prawo zwrócenia uwagi na to, że zachodzi jedna z okoliczności ustawowych, uzasadniających wyłączenie sędziego, i jeśli wyłączenie pomimo istnienia takiej okoliczności nie nastąpiło — czy nie powinno to być dostateczną podstawą kasacji? Jeśli zastosujemy w tym przypadku nie interpretację literalną, lecz interpretację z ducha ustawy i jej celów — to będziemy musieli, sądzę, przyjść do wniosku, że takie uprawnienie przysługuje stronie i w postępowaniu administracyjnem. Okoliczności, wskazane w ust. 1 art. 7, uzasadniające obowiązek urzędnika wyłączenia się od załatwienia sprawy, należą do tego rodzaju okoliczności faktycznych, które wywołują uzasadnioną obawę, że urzędnik może stracić niezbędną objektywność przy załatwianiu sprawy. W wypadkach a), b), c) i d) ust. 1 art. 7 istnieje zainteresowanie urzędnika w załatwieniu sprawy na rzecz jednej ze stron i nietylko uprawnione interesy strony, lecz również i porządek publiczny wymagają, żeby ustawowy nakaz wyłączenia był bezwzględnie respektowany. Okoliczność z p. e) stanowi o osłabieniu przysługującej stronie dwuinstancyjności, gdyż urzędnik, który załatwiał sprawę w pierwszej instancji, ma już o niej wyrobioną opinję. Również zachwiana jest bezstronność urzędnika z punktu widzenia praw strony i w przypadku z p. f): w sprawie, z powodu której wdrożono przeciwko urzędnikowi postępowanie dyscyplinarne lub karno-sądowe. Niewątpliwie we wszystkich powyższych przypadkach nakaz ustawy wyłączenia się urzędnika jest bezwzględny (co zresztą wynika już z literalnej interpretacji ust. 1 art. 7) i ustanowiony zarówno w interesie publicznym, jak i w interesie strony. Czyż więc w tych warunkach można uważać, że niewskazanie wyraźnie w ustawie prawa strony do wyłączenia urzędnika pozbawia stronę zarzutu kasacyjnego przeciw orzeczeniu, wydanemu przez urzędnika z obrazą wyraźną nakazu art. 7? Sądzę, że taki wniosek nie byłby uzasadniony. Jeśli bowiem nakaz ust. 1 art. 7 rzeczywiście został ustanowiony w interesie strony, to w przypadku, kiedy mimo istnienia okoliczności faktycznych, przewidzianych w tym przepisie, urzędnik nie zastosował się do nakazu ustawy i brał udział w rozpoznawaniu sprawy — niewątpliwie przez to interes strony doznał poważnego uszczerbku i zostały naruszone w związku z tem istotne formy postępowania administracyjnego. Zgodnie zaś z art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA, Trybunał powinien uchylić zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwości postępowania, jeśli uzna, że ze szkodą skarżącego naruszono formy postępowania administracyjnego.

Stefan Urbanowicz

1189.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Zmiana zasady prawnej żądania w postępowaniu odwoławczem.

Z mocy art. 85 ust. 2 lit. e) rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) nie jest dopuszczalne w postępowaniu odwoławczem wystąpienie z żądaniem, opartem na zupełnie innej podstawie prawnej niż ta, na której było oparte żądanie strony w I instancji. Żądanie zatem zatwierdzenia statutu zgromadzenia czeladników w myśl art. 163 prawa przemysłowego (poz. 468/27 Dz. Ust.) nie może być w odwołaniu zmienione na żądanie zatwierdzenia statutu w myśl postanowień ogólnej ustawy o stowarzyszeniach z 15 listopada 1867 austr. Dz. u. p. Nr. 134.

Wyrok NTA z 14 września 1934 l. rej. 3035/32 w sprawie Michała Wieczystego przeciw Ministerstwu Przemysłu i Handlu w przedmiocie zmiany statutu zgromadzenia czeladników murarskich i ciesielskich we Lwowie.

Urząd Wojewódzki we Lwowie orzeczeniem z 17 lipca 1931, nie wchodząc w ocenę poszczególnych postanowień przedłożonego do zatwierdzenia statutu zgromadzenia czeladników murarskich i ciesielskich we Lwowie, odmówił zatwierdzenia tego statutu na zasadzie art. 163 prawa przemysłowego, ponieważ w myśl tego artykułu statut zgromadzenia czeladników (statut wydziału czeladników) winien być uchwalony przez zgromadzenie czeladników w porozumieniu z zarządem odnośnego cechu, w niniejszym wypadku cechu murarzy i cieśli we Lwowie, przedłożony zaś projekt statutu został uchwalony wyłącznie przez zgromadzenie czeladników z pominięciem zarządu cechu.

Wniesionego od tego orzeczenia odwołania Stanisława Bednarskiego, Michała Wieczystego i tow. Ministerstwo Przemysłu i Handlu decyzją z 11 grudnia 1931 na podstawie ust. 1 art. 163 prawa przemysłowego oraz lit. e) ust. 2 art. 85, art. 93 i 94 rozporządzenia o post. admin. nie uwzględniło i zatwierdziło orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego z następujących powodów: że żałący się prosili Lwowski Urząd Wojewódzki o zatwierdzenie zmienionego statutu zgromadzenia czeladników murarskich i ciesielskich we Lwowie w myśl postanowień rozporządzenia o prawie przemysłowem z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust., że w odwołaniu od decyzji Urzędu Wojewódzkiego, odmawiającej zatwierdzenia statutu na podstawie art. 163 prawa przemysłowego, żałący się, kwestjonując słuszność wspomnianej decyzji, powołali się na nową podstawę prawną, nie przytoczoną w prośbie o zatwierdzenie statutu, mianowicie na austr. ustawę o stowa-

rzyszeniach z 15 listopada 1867 austr. Dz. u. p. Nr. 134 i na rozporządzenie austr. Ministerstwa Spraw Wewn. z 14 października 1876 L. 12775, a więc wystąpili z wnioskiem, który dotyczy zupełnie innego żądania, niż żądanie rozstrzygnięte przez Lwowski Urząd Wojewódzki, i który to wniosek, jako nowa okoliczność, nie może być wzięty pod uwagę przez instancję odwoławczą i że nadto Lwowski Urząd Wojewódzki decyzją z 12 sierpnia 1931 na podstawie art. 163 prawa przemysłowego zatwierdził statut wydziału czeladników przy cechu chrześcijańskich mistrzów murarzy i cieśli we Lwowie stosownie do prośby tegoż cechu z 6 sierpnia 1931, wniesionej na podstawie uchwały z 4 sierpnia 1931, powziętej przez walne zgromadzenie czeladników murarskich i ciesielskich, wśród których byli m. i. również i żałący się Stanisław Bednarski i Michał Wieczysty.

NTA, rozpoznawszy skargę, rozważył, co następuje:

W myśl art. 99 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowem poz. 468 Dz. Ust., istniejące w dniu wejścia w życie niniejszego rozporządzenia korporacje (stowarzyszenia przemysłowe), utworzone na zasadzie postanowień ustaw przemysłowych, winny w terminie 6 miesięcy uchwalić i przedstawić do zatwierdzenia nowe statuty, odpowiadające przepisom tego rozporządzenia. Według zaś przepisu ust. 1 art. 161 wspomnianego rozporządzenia o prawie przemysłowem, czeladnicy, zatrudnieni stale w rzemiośle u członków cechu, mają prawo współdziałać w spełnianiu zadań cechu w granicach, zakreślonych niniejszem rozporządzeniem i statutem cechu, wybierając w tym celu wydział czeladników, który to statut w myśl art. 163 tegoż prawa przemysłowego uchwala zgromadzenie czeladników w porozumieniu z zarządem cechu, a zatwierdza władza przemysłowa wojewódzka.

W sprawie niniejszej istniejące dotychczas legalnie zgromadzenie towarzyszy uczestniczących w stowarzyszeniu przemysłowem mistrzów murarskich, ciesielskich, kominiarskich etc. we Lwowie postanowiło według znajdującego się w aktach sprawy protokółu walnego zgromadzenia z 17 maja 1931 i postanowienia § 1 projektu nowego statutu przekształcić się na stowarzyszenie przemysłowe, odpowiadające przepisom cyt. rozporządzenia o prawie przemysłowem, stosownie do postanowienia art. 99 tego rozporządzenia oraz przyjąć nazwę „zgromadzenie czeladników murarskich i ciesielskich we Lwowie" i wniosło w tej mierze stosowne podanie do Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie. Gdy przeto władza pozwana, opierając się na tych przesłankach, uznała, iż chodzi tu o zatwierdzenie statutu, przewidzianego w przytoczonych wyżej przepisach prawa przemysłowego, tak zwanego „wydziału czeladników" w ramach odnośnego cechu rzemieślniczego i z powodu braku wymogów z art. 163 cyt. prawa przemysłowego, których braku strona skarżąca wcale nie zaprzecza, odmówiła za-

twierdzenia tego statutu, to stanowisku temu nie można żadną miarą odmówić uzasadnienia ani pod względem formalnym, ani też prawnym.

Wprawdzie skarżący wystąpił w swem odwołaniu z wyjaśnieniem, które następnie podniósł w swej skardze w formie konkretnego zarzutu, że wnioskodawcy bynajmniej nie mieli na celu przekształcenia w mowie będącego stowarzyszenia przemysłowego na wydział czeladników w ramach odnośnego cechu rzemieślniczego, lecz chodziło im o utrzymanie dotychczasowej osobowości prawnej i przekształcenie się na stowarzyszenie o charakterze ogólnym ze zmienionym statutem, podlegającym zatwierdzeniu na zasadzie ogólnej ustawy o stowarzyszeniach, jednak z uwagi, że okoliczności te stanowią uzasadnienie zupełnie innego żądania, aniżeli to, z którem skarżący wystąpił do wojewódzkiej władzy przemysłowej i o którem władza ta rozstrzygała, niewzięcie przez władzę pozwaną pod uwagę tych okoliczności, mogących ewentualnie uzasadnić wszczęcie zupełnie nowej pod względem prawnym sprawy, przedstawia się jako uzasadnione w przepisie art. 85 lit. e) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust. Jest rzeczą oczywistą, że powołane wyżej kilkakrotnie rozporządzenie o prawie przemysłowem nie tanguje w żadnej mierze obowiązujących na terenie Państwa ogólnych przepisów o prawie stowarzyszania się, a w szczególności powołanej przez skarżącego zarówno w odwołaniu, jak też w skardze ustawy z 15 listopada 1867 austr. Dz. u. p. Nr. 134. Skoro jednak, jak to już wyżej wspomniano, władze orzekające nie miały w stanie faktycznym sprawy żadnej podstawy do traktowania tej sprawy ze stanowiska ogólnych przepisów o stowarzyszeniach i oparły się wyłącznie na odnośnych przepisach prawa przemysłowego, to zapatrywanie skarżącego, jakoby nowy statut w mowie będącego stowarzyszenia przemysłowego, w myśl §§ 6 i 7 pow. ustawy z r. 1867 oraz postanowień rozporządzenia austr. Ministerstwa Spraw Wewn. z 14 października 1876 L. 12775 wobec niezabronienia go w ciągu czterech tygodni od dnia wniesienia podania o zatwierdzenie tego statutu, uzyskał moc obowiązującą, przedstawia się jako nieuzasadnione zarówno ze względów faktycznych, jak też pod względem prawnym.

W konkluzji powyższego NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Rozstrzygnięcie sprawy w danym przypadku jest zupełnie trafne i zgodne z wyraźnym przepisem art. 85 ust. 2 lit. e) rozporządzenia o post. admin. Wszelkie możliwe wątpliwości w tym względzie usuwa okoliczność, iż, jak z motywów wyroku wynika, zarówno w protokóle walnego zgromadzenia, na którem uchwalono projekt nowego statutu, jak i w § 1 tegoż projektu, wyraźnie była mowa nie o zawiązaniu nowego stowarzyszenia na podstawie ogólnych przepisów o stowarzyszeniach, lecz o dostosowaniu istniejącego już zgromadzenia towarzyszy w ramach organizacji cechowej do przepisów nowego prawa przemysłowego w myśl postanowienia art. 99 tegoż prawa.

Powołany przepis rozporządzenia o post. admin. związany jest ściśle z kwestją „tożsamości" sprawy w postępowaniu administracyjnem, nieraz niełatwą do rozwiązania. Nie powinno ulegać wątpliwości, że o identyczności sprawy decydować powinna raczej treść roszczenia strony, a nie jego forma, że identyczność powinna być zarówno objektywna (eadem res), jak i subjektywna (eadem persona), że wreszcie punkt ciężkości leży przedewszystkiem w identyczności przedmiotu sporu, a nawet treść oświadczenia strony ma raczej posiłkowe, drugorzędne, znaczenie. W uwzględnieniu zapewne tego, iż granice, w których sprawę pewną w postępowaniu administracyjnem można uważać za identyczną ze sprawą inną, są trudne do zakreślenia, ustawodawca użył w art. 85 ust. 2 lit. e) dwukrotnie słowa „zupełnie", mówiąc o zupełnie nowej sprawie i zupełnie innem żądaniu.

Cechą ogólną postępowania w sprawach administracyjnych, wynikającą również z ducha rozporządzenia z 22 marca 1928, jest działanie władzy z urzędu i dążenie do zbadania prawdy materjalnej, co się tłumaczy okolicznością, iż chodzi tu o prawo publiczne i w grę wchodzi też interes publiczny. Wyrazem tego dążenia są postanowienia art. 44, 49 i 57 o sposobie przeprowadzania postępowania wyjaśniającego, a również art. 92 i 93, nadające szerokie uprawnienia władzy odwoławczej.

W tych warunkach uważam, że do postanowienia art. 85 ust. 2 lit. e), stanowiącego wyjątek od ogólnych zasad rozporządzenia, stosować należy wykładnię jak najbardziej ścieśniającą i że ograniczenie, w niem zawarte, odnosić się może tylko do przypadków, w których nie może ulegać żadnej wątpliwości, iż chodzi o zupełnie nową sprawę, czy żądanie, i w których strona może dochodzić swych praw w drodze nowego postępowania, bez względu na zapadłe już orzeczenie.

Dr. Jan Morawski

1190.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Decyzje władzy odwoławczej: Oparcie uzasadnienia na okolicznościach, które nie były przedmiotem dochodzeń niższej instancji.

Władza odwoławcza, skoro zamierza załatwić odmownie prośbę strony z powodu okoliczności, które nie były przedmiotem dochodzeń niższej instancji, gdyż w szczególności nie ustalono tych okoliczności w trybie, któryby umożliwiał stronie wypowiedzenie się co do tych ustaleń względnie zgłoszenie wniosków i dostarczenie dowodów, obowiązana jest przed wydaniem orzeczenia umożliwić stronie wykorzystanie powyższych środków obrony swych praw.

Wyrok NTA z 26 lutego 1934 l. rej. 9094/32 w sprawie Towarzystwa Elektrycznego Okręgu Częstochowskiego Sp. Akc. w Częstochowie przeciw Wojewodzie Kieleckiemu w przedmiocie koncesji na urządzanie instalacyj elektrycznych.

. . . NTA rozważył przedewszystkiem podniesioną w skardze kwestję wadliwości postępowania Urzędu Wojewódzkiego przy wydaniu zaskarżonego orzeczenia. Urząd Wojewódzki w Kielcach zaskarżonem orzeczeniem uchylił w całości orzeczenie Starosty Powiatowego z 17 marca 1932 i odmówił udzielenia koncesji na podstawie nowej okoliczności, nieporuszonej ani w uchylonem orzeczeniu Starosty Powiatowego ani w odwołaniu. Rozstrzygając w ten sposób, Urząd Wojewódzki powołał się na art. 93 prawa o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., według którego władza odwoławcza, wydając orzeczenie, nie jest związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej. Zachodzi jednak kwestja, czy władza odwoławcza, korzystając z uprawnień w myśl art. 93 prawa o post. admin., o ile chce oprzeć swe orzeczenie na okolicznościach, nie będących przedmiotem ustalenia i rozważań w I instancji i nie poruszonych w odwołaniu, nie jest jednakże obowiązana umożliwić stronie przed wydaniem orzeczenia wypowiedzenia się co do tych ustaleń, by nie pozbawiać strony, która wniosła odwołanie, możności obrony swych praw w instancji odwoławczej, skoro wobec przepisu art. 24 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. względnie art. 83 prawa o NTA z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. jest wyłączone uwzględnienie przez Trybunał okoliczności i dowodów, powołanych dopiero w skardze do Trybunału.

Jak to Trybunał wyjaśnił i uzasadnił w wyroku z 23 stycznia 1929 Zbiór wyroków Nr. 15 S), władza odwoławcza, skoro zamierza załatwić odmownie prośbę strony z powodu okoliczności, które nie były przedmiotem dochodzeń niższej instancji, gdyż w szczególności nie ustalono tych okoliczności w trybie, któryby umożliwiał stronie wypowiedzenie się co do tych ustaleń względnie zgłoszenie wniosków i dostarczenie dowodów, obowiązana jest przed wydaniem orzeczenia umożliwić stronie wykorzystanie powyższych środków obrony swych praw. Obowiązek ten jest szczególniej oczywisty w danej sprawie, skoro, jak to słusznie podnosi skarżący, Urząd Wojewódzki w Kielcach dwukrotnie zwracał się do Towarzystwa Elektrycznego o wyjaśnienie różnych wątpliwości, kolejno nasuwających się Urzędowi przy rozpatrzeniu odwołania. . . .

1191.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Decyzje władzy odwoławczej: Nowy motyw prawny.

Wysunięcie w orzeczeniu władzy odwoławczej nowego motywu praw-

nego, co do którego strona nie mogła wypowiedzieć się w toku postępowania administracyjnego, nie narusza przepisów o postępowaniu administracyjnem.

Wyrok NTA z 15 marca 1935 l. rej. 11227/31 w sprawie Wilhelma Kuczyńskiego przeciw Ministerstwu Komunikacji w przedmiocie przywrócenia praw etatowego pracownika kolejowego.

...Skarga podnosi zarzut co do naruszenia przez władzę pozwaną przepisów o postępowaniu administracyjnem przez wysunięcie nowego zupełnie motywu prawnego — utraty przez skarżącego praw do etatu wskutek niewniesienia odwołania przeciwko zarządzeniu o zwolnieniu go ze stanowiska etatowego, co do którego to motywu skarżący nie mógł wypowiedzieć się w toku postępowania administracyjnego. Zarzut ten jest niesłuszny, gdyż według art. 93 prawa o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. władza odwoławcza, wydając orzeczenie, nie jest związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej....

1192.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Reformatio in peius[1]).

Władza odwoławcza przy rozstrzyganiu odwołania jest uprawniona również do takiej zmiany orzeczenia I instancji, która pogarsza położenie odwołującej się strony.

Wyrok NTA z 16 października 1934 l. rej. 2275/29 w sprawie Grecko-Katolickiej Kapituły w Przemyślu przeciw Wojewodzie Lwowskiemu w przedmiocie wymiaru daniny lasowej.

...Przedewszystkiem należało rozpoznać zarzuty skargi co do niedopuszczalności t. zw. reformatio in peius w orzeczeniu instancji odwoławczej, z naruszeniem jej praw nabytych.... wbrew postanowieniom art. 99 i 100 rozporządzenia z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust.

Zarzutu tego NTA nie uznał za uzasadniony. Orzeczenie zaskarżone zostało wydane w administracyjnym toku instancyj, na skutek odwołania strony skarżącej, i to nie w trybie art. 99 względnie 100, lecz w trybie art. 93 tegoż rozporządzenia. W myśl tegoż ostatniego artykułu władza odwo-

---

[1]) Por. OPA 728/34.

ławcza przy rozstrzyganiu odwołania nie jest związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej. Wobec takiego brzmienia obowiązujących w tej mierze przepisów prawnych należało uznać, że pozwana władza przy rozstrzyganiu odwołania, oczywiście w ramach obowiązujących przepisów i rzeczywistego stanu faktycznego, była uprawniona do zmiany orzeczenia I instancji, mimo że ta zmiana pogorszyła położenie odwołującej się strony. Powyższemu stanowisku dał NTA już wyraz w wyroku z 20 listopada 1931 l. rej. 2448/29 (Nr. 501 S Zbioru wyroków). Postanowienia art. 99 i 100 rozporządzenia mają zastosowanie w przypadkach zmian decyzji poza postępowaniem odwoławczem. . . .

Wyrok NTA potwierdza zasadę, że w odwoławczem postępowaniu administracyjnem dopuszczalna jest reformatio in peius. Uprawnienie władzy do pogarszania z urzędu położenia prawnego osoby, która, wnosząc odwołanie, zmierza do polepszenia swego położenia, jest właściwością postępowania administracyjnego w przeciwieństwie do postępowania sądowego. Różnica tłumaczy się odmiennemi zasadami postępowania, przedewszystkiem tem, że w postępowaniu przed sądem cywilnym występują dwie strony — powód i pozwany; jeżeli przeto jedna strona jest niezadowolona z wyroku i apeluje, to i druga strona może wnieść apelację i spowodować wyrok sądu odwoławczego dla siebie korzystniejszy, a dla przeciwnika mniej korzystny, niż wyrok pierwszej instancji. W postępowaniu administracyjnem stosunkowo rzadko występują dwie strony, posiadające przeciwstawne interesy. Natomiast interes państwa, czy wogóle interes publiczny, który winien być w sprawach administracyjnych uwzględniony, nie ma odrębnego przedstawiciela, występującego w roli strony. I dlatego władza administracyjna, rozstrzygając odwołanie, jednocześnie musi bronić interesu publicznego, skoro niema odrębnego organu, powołanego do wniesienia środków prawnych w imieniu państwa. Władza może z urzędu zmienić decyzję, jeżeli jeszcze nie urosła ona w moc prawa, może to uczynić i przy sposobności rozpatrywania odwołania.

Reformatio in peius nastąpić może, 1⁰ gdy takie rozstrzygnięcie nakazane jest przez normę prawną (w tym wypadku powinna również mieć zastosowanie i reformatio in melius, czyli decyzja korzystniejsza dla strony od tego, czego strona domagała się w odwołaniu, ponieważ władza powinna stać na straży prawa), 2⁰ gdy ustawa upoważnia do danego rozstrzygnięcia, a interes publiczny tego wymaga (nie interes prywatny przeciwnika strony, który nie wniósł odwołania). Ograniczenia omawianej zasady wynikają z uzasadnienia reformatio in peius. Jeżeli istnieje inny organ poza władzą odwoławczą, który posiada środki prawne do zaatakowania decyzji pierwszej instancji, wówczas z urzędu władza odwoławcza bez wyraźnego upoważnienia ustawowego nie ma prawa pogarszać sytuacji prawnej odwołującego się. Tak np. według dawniejszych przepisów podatkowe komisje odwoławcze nie były uprawnione do reformatio in peius, ponieważ przeciwko decyzjom pierwszej instancji mógł wnieść odwołanie również przedstawiciel władzy skarbowej. Tak samo jest w t. zw. postępowaniu uchwałowem, zbliżonem do postępowania sądowo-administracyjnego, w b. dzielnicy pruskiej, w którem władza może wnieść odwołanie do wyższej instancji, a jeżeli odwołanie wniosła strona przeciwna, — nawet po upływie terminu przyłączyć się do odwołania, czyli wystąpić z własnemi wnioskami i zarzutami.

B. Wasiutyński

1193.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Obowiązek gmin na obszarze b. zaboruro syjskiego do ponoszenia kosztów leczenia ubogich w szpitalach publicznych.

Określony w art. 1 ustawy z 29 marca 1926 poz. 214 Dz. Ust. obowiązek gminy miejsca zamieszkania ubogiego chorego ponoszenia kosztów leczenia ubogiego w szpitalach publicznych jest obowiązkiem subsydjarnym, który może być realizowany dopiero w wypadku niemożności ściągnięcia tych kosztów od osób i instytucyj, do ich ponoszenia z jakiegokolwiek tytułu zobowiązanych.

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1935 l. rej. 8632/32 w sprawie Gminy m. Sulejowa przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łodzi w przedmiocie kosztów leczenia.

... Stwierdzenie jednak okoliczności, że ubogi chory w ostatniem trzechleciu zamieszkiwał nieprzerwanie przez rok na terenie danej gminy, nie wystarcza jeszcze do definitywnego uznania odnośnej gminy za zobowiązaną do ponoszenia kosztów za pobyt tego chorego w szpitalu. Według bowiem art. 1 ustawy z 29 marca 1926 o pokrywaniu kosztów leczenia ubogich w szpitalach publicznych na obszarze b. zaboru rosyjskiego poz. 214 Dz. Ust., przesłanką nałożenia kosztów leczenia w szpitalu na gminę miejsca zamieszkania ubogiego chorego jest, by od osób i instytucyj, do ponoszenia tych kosztów z j a k i e g o k o l w i e k tytułu prawnego zobowiązanych, ściągnięcie opłat było niemożliwe; czyli że obowiązek gminy miejsca zamieszkania jest obowiązkiem subsydjarnym, który może być realizowany tylko w wypadku, gdy zostało stwierdzone w właściwem postępowaniu, że 1) niema osób lub instytucyj, na którychby ten obowiązek pokrycia kosztów przedewszystkiem ciążył lub że 2) osób lub instytucyj, mogących wchodzić w rachubę, nie obciąża ważny tytuł prawny, lub że 3) istnieją osoby lub instytucje, co do których wprawdzie ważny tytuł prawny istnieje, lecz ściągnięcie z nich kosztów leczenia jest niemożliwe.

Otóż w konkretnej sprawie skarżąca Gmina m. Sulejowa broniła się zarzutem, że na gminie Łęczno ciąży obowiązek uiszczenia opłaty z tytułu deklaracji z 7 lipca 1926, złożonej przez tę gminę szpitalowi. Władza pozwana jednak z zarzutem tym w zaskarżonem orzeczeniu zupełnie nie rozprawiła się, nie oceniając wagi tego dokumentu ani pod kątem widzenia prawa publicznego, ani pod kątem

widzenia prywatno-prawnego zobowiązania. W tem uchybieniu NTA dopatrzył się wadliwości postępowania. . . .

1194.

SPRAWY BUDOWLANE.

Przepisy miejscowe. Koszty urządzenia ulicy.

Okoliczność, że ustawa, na której oparty był statut gminny, wydany przed wejściem w życie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanem i zabudowaniu osiedli poz. 202 Dz. Ust., uchylona została jego art. 219, nie wyklucza jeszcze możności zachowania mocy obowiązującej postanowień takiego statutu w charakterze przepisów miejscowych na zasadzie art. 420 prawa budowlanego. (Teza).

Wyrok NTA z 20 listopada 1934 l. rej. 4157/33 w sprawie sporno-administracyjnej Antoniego Łojka przeciw Magistratowi m. Poznania w przedmiocie opłaty kanalizacyjnej.

. . . Art. 408 p. 1 prawa budowlanego postanawia, że w ramach tego rozporządzenia przepisy miejscowe mają uregulować m. i. także zasady przełożenia kosztów urządzania ulic w miastach na właścicieli przyległych działek. Niesporne jest, że w chwili wydania zaczepionego wyroku nowe przepisy miejscowe, regulujące powyższą kwestję dla obszaru m. Poznania, nie były jeszcze wydane. Statut m. Poznania z 24 kwietnia 1909 postanawia w § 3, na którym oparto wymiar spornej opłaty, że właściciele posiadłości, przyległych do ulic, wybudowanych po wejściu w życie odnośnych statutów z r. 1888 i 1889, są obowiązani zwrócić gminie koszty otwarcia terenu ulicznego, koszty pierwszych robót, koszty odwodnienia, urządzeń do oświetlenia oraz 5-letniego utrzymania ulicy w myśl §§ 4 — 14 tego statutu, jeżeli do wznoszenia budynków na posiadłościach tych przystąpiono po rozpoczęciu budowy ulicy.

Należy więc uznać, że te przepisy statutowe zawierają zasady przełożenia pewnych kosztów urządzania ulic na właścicieli przyległych działek, a więc że regulują one właśnie kwestję, wyszczególnioną w art. 408 p. 1 prawa budowlanego, a w konsekwencji przyjąć należy, że o ile kwestję tę regulują zgodnie z powyższem prawem, zachowały na zasadzie art. 420 moc obowiązującą do czasu wydania nowych przepisów miejscowych w tej kwestji.

Zapatrywanie bowiem wyroku Sądu a quo, że w ust. 3 art. 420 wymienione są ustawy, stanowiące źródło przepisów, które według ust. 1 tego artykułu zachowują moc obowiązującą w charakterze przepisów miejscowych, i że moc obowiązującą w charakterze przepisów miejscowych zachowują jedynie przepisy na jednej z tych ustaw oparte, nie znajduje oparcia w brzmieniu tego przepisu. Wylicza on bowiem i to jedynie przykładowo („w szczególności") te przepisy ustaw i rozporządzeń, które zachowują moc obowiązującą na zasadach, podanych w ustępach pierwszym i drugim, a więc do czasu wydania odnośnych przepisów miejscowych lub rozporządzeń powszechnie obowiązujących.

Okoliczność przeto, że przepis § 3 statutu z r. 1909 opierał się na niem. ustawie, uchylonej art. 419 p. 10 prawa budowlanego, nie wyklucza jeszcze możności zachowania czasowo jego mocy obowiązującej w charakterze przepisu miejscowego na zasadzie specjalnego w tym względzie postanowienia art. 420 ust. 1 tego prawa.

Zresztą celem tego ostatniego przepisu jest niewątpliwie zapobieganie wytworzeniu się luki, któraby do czasu wydania przepisów miejscowych, o kórych mowa w art. 408 — 414, powstać musiała przez uchylenie dotychczasowych przepisów, te sprawy regulujących. . . .

1195.

OBYWATELSTWO.

Nabycie obywatelstwa: Zapis do ksiąg ludności stałej.

Prawo do zapisu do ksiąg ludności stałej ma jako podstawa do nabycia obywatelstwa znaczenie istotne nie na wszystkich ziemiach Polski, które wchodziły poprzednio w skład b. Imperjum Rosyjskiego, lecz tylko na obszarze b. Królestwa Polskiego.

Wyrok NTA z 13 listopada 1934 l. rej. 5849/32 w sprawie Bazylego Gorbatowskiego w Brześciu n/B. przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie obywatelstwa.

. . .Skarżący podnosi przedewszystkiem, że art. 16 rozporządzenia z 7 czerwca 1920, na którym oparto unieważnienie dowodu osobistego, dotyczy przedmiotu unormowanego art. 101 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. i z tego powodu na zasadzie art. 119 tego ostatniego rozporządzenia utracił moc obowiązującą.

Zarzut ten nie ma istotnego znaczenia. Gdyby bowiem nawet przyjąć, że unieważnienie, o którem mowa, winna była władza oprzeć pod względem formalno-prawnym nie na art. 16 rozporządzenia z 7 czerwca 1920, lecz na art. 101 rozporządzenia z 22 marca 1928, to w powołaniu się na pierwszy z tych przepisów NTA nie mógł dopatrzeć się naruszenia form postępowania ze szkodą dla skarżącego, gdyż skarżący co do dopuszczalności zastosowania art. 101 rozporządzenia z 22 marca 1928 podniósł w skardze zarzuty.

W szczególności podniósł skarżący, że według tegoż art. 101 ust. b) wolno władzy nadzorczej uchylić każdą decyzję, wydaną bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, i że taki brak w niniejszej sprawie nie zachodzi, gdyż Starosta był kompetentny do wydania dowodu osobistego i decyzję swoją co do obywatelstwa oparł na zeznaniach świadków.

Wywody te nie są trafne. Okoliczność, że Starosta był kompetentny do wydania dowodu osobistego, nie ma dla oceny zgodności zaskarżonego orzeczenia z art. 101 ust. b) istotnego znaczenia. W tym bowiem przepisie prawodawca nie ma na myśli braku kompetencji, gdyż brak ten jako podstawa do uchylenia został unormowany odrębnie w ust. a) powyższego artykułu. Okoliczność zaś, że Starosta oparł się na zeznaniach świadków, sama przez się nie wyklucza możliwości, iż decyzję tę wydano bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

O ile chodzi o rzecz samą, skarżący wywodzi, że Urząd Wojewódzki nietrafnie stwierdził, iż skarżący wskutek nabycia szlachectwa osobistego przez uzyskanie stopnia oficerskiego, a w następstwie tego wskutek utraty przynależności do stanu mieszczańskiego utracił prawo do zapisu do ksiąg ludności stałej m. Brześcia n/B.

Wywody te są bezskuteczne. Prawo bowiem do zapisu do ksiąg ludności stałej — jak to wynika z porównania postanowień, zawartych w ustępach a) i d) p. 1 art. 2 ostatnio wymienionej ustawy — ma jako podstawa do nabycia obywatelstwa znaczenie istotne nie na wszystkich ziemiach Polski, które wchodziły poprzednio w skład b. Imperjum Rosyjskiego, lecz tylko na obszarze b. Królestwa Polskiego, Brześć n/B. zaś leży poza tym obszarem. Zgodnie też z tem decyzja Urzędu Wojewódzkiego nie zawiera nawet żadnej wzmianki o utracie prawa do zapisu do ksiąg ludności stałej w Brześciu n/B.

W dalszych wywodach skarżący podnosi, że w swoim czasie był zapisany do organizacji mieszczańskiej b. gubernji grodzieńskiej, że wobec tego na podstawie art. 2 p. 1 lit. d) ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. nabył obywatelstwo polskie i że obywatelstwo to nabył również na zasadzie art. 2 p. 2 ustawy z 20 stycznia 1920 oraz art. 4 Traktatu Wersalskiego z tytułu urodzenia się na obszarze wchodzącym w skład Pol-

ski, a mianowicie w Brześciu n/B. Także i te wywody nie mają istotnego znaczenia. Chodzi bowiem nie o to, czy skarżący przed wydaniem mu dowodu osobistego był obywatelem polskim, lecz o to, czy skarżącemu służyło obywatelstwo polskie w dniu wydania tegoż dowodu, a zatem w dniu 9 października 1924. W tym zaś dniu skarżący nie posiadał już obywatelstwa polskiego z wymienionych wyżej tytułów prawnych. Niesporne jest bowiem, że skarżący w dniu ratyfikacji Traktatu Ryskiego (30 kwietnia 1921) przebywał na obszarze Sowieckiej Rosji względnie Ukrainy i że opcji na rzecz Polski nie dokonał. Gdyby wobec tego skarżącemu nawet służyło prawo do tej opcji, to przez niedokonanie jej nabył na podstawie art. VI p. 2 Traktatu Ryskiego obywatelstwo Sowieckiej Rosji względnie Ukrainy, a wskutek tego nabycia utracił na podstawie art. 11 ustawy z 20 stycznia 1920 obywatelstwo polskie, jeżeli je wogóle poprzednio nabył z tytułu urodzenia się względnie zapisu do organizacji mieszczańskiej na obszarze wchodzącym w skład Polski.

Na wywody zaś skarżącego, że według postanowień, zawartych w ust. 2 art. 4 Traktatu Wersalskiego, osoby, które na podstawie ust. 1 tegoż art. 4 nabyły obywatelstwo polskie z tytułu urodzenia, tracą to obywatelstwo, jeżeli w ciągu dwóch lat złożą przed właściwą władzą polską w kraju swego zamieszkania oświadczenie zrzeczenia się tegoż obywatelstwa, należy zaznaczyć, że z art. 4, o którym mowa, nie wynika bynajmniej, iż obywatelstwo polskie, nabyte na podstawie ust. 1 tegoż artykułu, mogło być utracone tylko przez wspomniane wyżej zrzeczenie się. Uznać wobec tego należy, że utrata ta może nastąpić także na podstawie ogólnych postanowień o utracie obywatelstwa polskiego, zawartych w art. 11 ustawy z 20 stycznia 1920.

Kierując się temi rozważeniami, należało oddalić skargę, jako nieuzasadnioną.

NTA nie wyjaśnił stanowczo swego zapatrywania na stosunek art. 16 rozporządzenia z 7 czerwca 1920 do art. 101 rozporządzenia o post. admin., a to głównie z tego względu, że skarżący w wywodach swych oparł się właśnie na zarzutach płynących z art. 101.

W istocie rzeczy, przesłanki art. 16 ust. 1 idą dalej niż upoważnienia w trybie nadzoru, wyłuszczone w art. 101 p. 1 lit. a) — e); albowiem brak jakiejkolwiek podstawy prawnej (lit. b) nie jest równoznaczny z „niezgodnością z prawdą", o której mówi art. 16 ust. 1; ustawa o obywatelstwie nie zna „otworu nieważności" decyzji z mocy wyraźnego przepisu prawa (lit. e), rozporządzenie zaś wykonawcze nie posiadało tytułu do wprowadzenia podobnej zasady. Pozatem, zasada, wyłożona w art. 16 ust. 2 rozporządzenia z 7 czerwca 1920, mogłaby być pokryta przez przepis art. 101 p. 1 lit. c) o tyle tylko, o ile świadomie fałszywe przedstawienie stanu faktycznego byłoby sądowo karalne.

Gdy wszakże art. 119 rozporządzenia o post. admin. posiada moc derogacyjną

wobec ustaw oraz rozporządzeń z mocą ustawy, wydaje się niewątpliwe, że przepisy art. 16 rozp. wykon. do ustawy nie mogą się ostać wobec podstawowych przesłanek art. 101.

Powołanie się skarżącego na dowód osobisty, stwierdzający obywatelstwo polskie, nie mogło przesądzać podstawności tytułu przynależności państwowej. NTA już poprzednio wyjaśnił (wyrok z 5 grudnia 1928 l. rej. 5386/26, Zbiór wyroków Nr. 1592), że oznaczenie danej osoby jako obywatela polskiego w dokumencie, wydanym przez władze administracyjne, nie jest samo przez się podstawą do żądania uznania jej w przyszłości za obywatela polskiego, nabycie bowiem obywatelstwa opiera się wyłącznie na tytułach, wynikających z art. 88 Konstytucji. Innemi słowy: paszport (dowód osobisty) nie może być uważany za titulus acquirendi, co najwyżej daje się kwalifikować jako jeden z dowodów tytułu do obywatelstwa. Oczywiście, że ta moc dowodowa zarówno po praeterito, jak i pro futuro może być obalana.

Z porównania ustępów a) i d) p. 1 art. 2 ustawy o obywatelstwie wywodzi NTA, że „prawo do zapisu" nie jest tytułem nabycia obywatelstwa na Kresach Wschodnich (p. identyczne różnicowanie w art. VI Traktatu Ryskiego). Motywy tego rozróżnienia, opartego zresztą na wyraźnem brzmieniu ustawy (czas teraźniejszy w art. 2 p. 1 lit. a: „jest zapisany...." i czas przeszły — lit. d: „był zapisany....) wyłuszczone są szczegółowo w Instrukcji Min. Spr. Wewn. z 8 sierpnia 1920 (punkt 9 i punkt 15), przedrukowanej przez Kierskiego w jego Zbiorze ustaw i rozporządzeń o obywatelstwie polskiem (Poznań 1925) str. 99—186.

Szymon Rundstein

1196.

WOLNE ZAWODY.

Technicy dentystyczni: Zakres obowiązku rejestrowania się w Ministerstwie Opieki Społ.

Obowiązek rejestrowania się w Ministerstwie Opieki Społ. dotyczy tylko osób, które w myśl przejściowych przepisów art. 14 i n. rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 10 czerwca 1927 poz. 32/34 Dz. Ust. są uprawnione do samodzielnego wykonywania pewnych czynności techniczno-dentystycznych w charakterze bądź techników dentystycznych (art. 14—18), bądź uprawnionych techników dentystycznych (art. 19), natomiast nie stosuje się do osób, wymienionych w art. 13 cyt. rozp., które wogóle nie mają prawa samodzielnego wykonywania czynności techniczno-dentystycznych i których ustawa nie tylko nie nazywa technikami dentystycznymi, ale nawet wręcz zabrania im używania tego tytułu.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 14 grudnia 1934 1 K. 928/34.

1197.

PODATEK DOCHODOWY

Obowiązek podatkowy osób prawnych, których zarząd znajduje się zagranicą[1]) „Wykonywanie przedsiębiorstwa".

1. **Osoba prawna, posiadająca siedzibę i przedsiębiorstwo zagranicą, podlega obowiązkowi podatkowemu nietylko w razie założenia w Polsce samoistnego, odrębnego przedsiębiorstwa, ale także już w wypadku wykonywania swego zagranicznego przedsiębiorstwa na terenie Polski (art. 1 p. 5 b. w związku z p. 2 b. ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.).**

2. **W obu przypadkach mają zastosowanie przepisy art. 76 ust. 2 ustawy.** (Tezy).

Wyrok NTA z 28 maja 1935 l. rej. 1038/32 w sprawie firmy Dr. C. Otto & Co. G. m. b. H. w Bochum przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Zaskarżonem orzeczeniem wymierzono skarżącej firmie podatek dochodowy od dochodu, ustalonego na kwotę 229.600 zł, przy zastosowaniu przepisu art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. — gdyż skarżąca zeznania nie złożyła — z następującem uzasadnieniem:

1) że skarżąca w wykonaniu umowy z Rybnickiem Gwarectwem Węglowem wybudowała piece koksowe na kopalni „Emma" za sumę 3.325.360 zł i na poczet tej sumy otrzymała w r. 1927 1.554.776 zł 92 gr,

2) że firma utrzymywała na miejscu budowy stale kierownika i 2 techników, nadto co tydzień lub dwa zwiedzał roboty inżynier z Wrocławia — wszystko celem dozorowania prawidłowości robót, wykonywanych przez subprzedsiębiorców,

3) że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o podatku przemysłowym wykonywanie poszczególnej umowy o wykonanie robót stanowi oddzielne przedsiębiorstwo,

4) zaś wyjątek z art. 18 lit. d) tej ustawy ma zastosowanie jedynie do krajowych przedsiębiorstw budowlanych — że dalej opodatkowanie skarżącej nie narusza umowy tymczasowej z Niemcami w przedmiocie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu wobec stwierdzenia utrzymywania przez skarżącą w Polsce stanowiska ruchu.

---

[1]) Por. OPA 24/32.

Przy wymiarze oparto obliczenie podatku na przepisach art. 76 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym.

Skarga zarzuca obrazę art. 1 p. 5 b) ustawy o podatku dochodowym, art. 18 p. d) ustawy o podatku przemysłowym, art. 76 ust. 2 i art. 77 oraz art. 6 ustawy o podatku dochodowym, wkońcu postanowień umowy drezdeńskiej o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu.

NTA rozważył, co następuje:

Ustawa o podatku dochodowym statuuje obowiązek podatkowy osób prawnych i fizycznych zagranicznych, jeśli osoby te bądź pobierają dochód ze źródeł związanych prawnie z terenem Rzeczypospolitej Polskiej, bądź wykonują na tym terenie zajęcia zarobkowe. Z przepisu mianowicie art. 1 p. 2 lit. b), p. 3 i p. 5 lit. b) wynika, że nietylko posiadanie na terenie Państwa źródła dochodu — w formie nieruchomości, wierzytelności zahipotekowanej, przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego własnego lub wspólnego z innemi osobami, prawa do poboru tantjem, płacy lub emerytury — stanowi podstawę do powstania obowiązku podatkowego, ale także samo wykonywanie przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego, względnie czynności handlowych lub przemysłowych, a nawet innych zarobkowych. O ile chodzi o osoby prawne, ogranicza ustawa — zgodnie zresztą z naturą rzeczy, gdyż osoba prawna nie może „przebywać na obszarze Państwa dla zarobku albo wykonywania czynności handlowych lub przemysłowych" — tę podstawę obowiązku podatkowego do „wykonywania" przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego.

Wynika stąd, że osoba prawna, posiadająca siedzibę i przedsiębiorstwo zagranicą, podlega obowiązkowi podatkowemu nietylko w razie założenia w Polsce samoistnego, odrębnego przedsiębiorstwa, ale także już w wypadku wykonywania swego zagranicznego przedsiębiorstwa na terenie Polski. Czy i kiedy takie wykonywanie przedsiębiorstwa należy przyjąć, jest kwestją faktyczną, zależną od charakteru przedsiębiorstwa i rozmiaru oraz sposobu wykonywania jego w Polsce. W każdym razie decydującym momentem jest związanie wykonywania przedsiębiorstwa w Polsce z obszarem Państwa przez spełnianie na tym obszarze czynności, stanowiących istotną treść prowadzonego przedsiębiorstwa.

W niniejszym wypadku skarżąca jest firmą budowlaną, zaś przedmiotem opodatkowania jest dochód z wykonywania przez skarżącą budowy na terenie państwa polskiego. Skarżąca podjęła się wykonania tej budowy na własne ryzyko i wedle własnych planów, oddała wprawdzie pewne części wykonania budowy firmom krajowym, lecz nadzorowała i kontrolowała to wykonanie własnemi siłami technicznemi — działalność więc skarżącej musi być zakwalifikowana jako wykonywanie na terenie Polski jej przedsiębiorstwa budowlanego, tak samo, jak niewątpliwie sta-

nowiłyby takie same czynności, podjęte przez przedsiębiorstwo budowlane krajowe, wykonywanie tego przedsiębiorstwa na miejscu budowy. Miejsce budowy stało się dla skarżącej jednym z jej warsztatów pracy, a sama budowa jednym z objektów jej fachowego działania, wchodzącym w zakres wykonywanego przez nią przedsiębiorstwa.

Tem samem więc powstał dla skarżącej w myśl art. 1 p. 5 lit. b) w związku z p. 2 lit. b) obowiązek podatkowy co do dochodu, osiągniętego na terenie państwa polskiego.

Postanowienia ustawy o podatku przemysłowym nie mają oczywiście w danym wypadku bezpośredniego zastosowania, stanowić one mogą jedynie materjał interpretacyjny dla wykładni postanowień ustawy o podatku dochodowym. O ile jednak chodzi o wykładnię powołanych przepisów ustawy o podatku dochodowym, daje sama treść tych przepisów dostatecznie jasną podstawę do ich zastosowania w niniejszym wypadku, tak, że interpretacja ich drogą wyprowadzania analogji z ustawy o podatku przemysłowym jest w tym wypadku zbędna. Tem samem upadają motywy władzy pozwanej i zarzuty skargi, wysnute w tej mierze z przepisów ustawy o podatku przemysłowym. Ustalenie obowiązku podatkowego nastąpiło zatem w niniejszym wypadku prawidłowo.

Dalszą kwestją jest ustalenie momentu rozpoczęcia obowiązku podatkowego i sposób ustalenia podatku, — mianowicie czy zasadnie zastosowała władza przepisy art. 76 ust. 2 i art. 77 ustawy.

Rozpatrując te przepisy w związku z przepisami art. 1 o obowiązku podatkowym i w związku z ich oczywistą ratio legis, musi się dojść do wniosku, że przepisy te znajdują w niniejszym przypadku zastosowanie. Oczywiście nie można wyrażenia „otworzyły przedsiębiorstwo" tłumaczyć w sensie uruchomienia samoistnego przedsiębiorstwa w rozumieniu czy to prawa przemysłowego lub handlowego, czy też ustawy o podatku przemysłowym. Słowa te należy rozumieć jako określenie momentu powstania obowiązku podatkowego skutkiem rozpoczęcia czynności zarobkowych, podpadających pod przepisy art. 1 p. 2 b) i p. 5 b), czyli stworzenia sobie na obszarze Państwa źródła dochodu, w tych przepisach określonego.

Rozpatrując wkońcu zarzuty skargi, oparte na treści tymczasowej umowy polsko-niemieckiej o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu — którą obie strony zgodnie biorą za podstawę swego stanowiska w sprawie — uznał je NTA za nieuzasadnione. Wedle tej umowy, opodatkowanie dochodu następuje w tem Państwie, w którem mieści się zakład lub warsztat pracy do prowadzenia przedsiębiorstwa — w miarę działalności danego zakładu lub warsztatu pracy. W niniejszym wypadku budowa, wykonywana przez skarżącą, jest niewątpliwie jednym z jej warsztatów

pracy, ograniczonym wprawdzie miejscowo i czasowo, niemniej jednak w czasie wykonywania umowy o budowę trwałym. Oczywiście, tak w tej mierze, jak i co do samego obowiązku podatkowego, fakt oddania robót subprzedsiębiorcom nie ma decydującego znaczenia. Fakt ten wpłynął jedynie na ograniczenie rozmiarów warsztatu pracy i na sposób jej wykonywania, nie zmienił on jednak samej treści czynności skarżącej, jej odpowiedzialności wobec zleceniodawcy i wogóle nie pozbawił tych czynności charakteru czynności przedsiębiorstwa budowlanego, zwłaszcza, że chodzi tu o przedsiębiorstwo, w którem najistotniejszą częścią jego działalności jest nietyle sama fizyczna strona wykonania budowy, ile jej zaprojektowanie w sposób, odpowiadający specjalnym doświadczeniom i patentom skarżącej, i fachowy nadzór nad wykonaniem zgodnie z planami. W tych warunkach zasadnie dopatrzyła się władza pozwana w działalności skarżącej w związku z wykonaniem zawartej przez nią z Rybnickiem Gwarectwem umowy wykonywania jej przedsiębiorstwa na terenie Polski i to w osobnym, z tym terenem związanym, warsztacie pracy, i zarzuty skargi także i co do tego punktu nie są uzasadnione.

W tym stanie rzeczy NTA skargę oddalił, jako nieuzasadnioną.

1198.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Księgowość pojedyncza.

Księgowość pojedyncza, jako jeden z systemów prawidłowej księgowości, nie może być uznana za pozbawioną wszelkiej siły dowodowej w rozumieniu art. 60 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 27 lutego 1935 l. rej. 8708/32 w sprawie Hermana Mitschkowskiego w Tarnowskich Górach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Zaskarżonem orzeczeniem zatwierdzony został wymiar podatku dochodowego na r. 1930, dokonany z pominięciem ofiarowanego przez skarżącego dowodu z ksiąg handlowych, a w uzasadnieniu tego orzeczenia powołała się władza jako na przyczyny dyskwalifikacji ksiąg na powody, podane skarżącemu pismami z 1 października 1930 i z 7 kwietnia 1931, oraz na nieudowodnienie: 1) że inwentura sporządzona została dnia 31 grudnia

1929, 2) że wykazane w inwenturze ilości towarów odpowiadają rzeczywistości, 3) że wycenienie towarów nastąpiło zgodnie z przepisami § 40 kod. handl.

NTA rozważył, co następuje:

Pierwsze z powołanych w zaskarżonem orzeczeniu pism, obejmujących wątpliwości, stwierdzało, że skarżący prowadzi księgowość pojedyńczą, nie sporządzając wskutek tego właściwego bilansu w myśl § 39 kod. handl., oraz nie prowadzi księgi towarowej. Brak tej ostatniej księgi uniemożliwia wedle treści tego pisma sprawdzenie inwentarza, a to tak ilościowo, jak i wartościowo. W odpowiedzi wyjaśnił skarżący, że księgowość pojedyńcza jest prawidłową księgowością handlową, że przedłożył księgę zakupu towarów, wykazującą ilość i cenę nabytego towaru, i że do inwentarza wpisał wszystkie zapasy towarów, podając ich prawidłowo obliczoną wartość. Drugie pismo, powołane w orzeczeniu, jest wedle swej treści uzasadnieniem pominięcia dowodu z ksiąg handlowych, przyczem z treści tej wynika, iż powodem dyskwalifikacji ksiąg jest prowadzenie ich systemem pojedyńczej, a nie podwójnej księgowości. W postępowaniu odwoławczem zażądano wreszcie od skarżącego udowodnienia podanych w orzeczeniu pod 1 — 3 okoliczności, a skarżący na żądanie to oświadczył, że inwentura została sporządzona na dzień 31 grudnia 1929, że zawiera wszystkie składniki majątkowe, co stwierdził własnoręcznym podpisem na inwenturze, i że wycenienie towarów nastąpiło zgodnie z kodeksem handlowym, mianowicie na podstawie cen nabycia towaru z doliczeniem ewentualnych kosztów przewozu.

Wynika z tego stanu rzeczy, że motywy zaskarżonej decyzji obejmują z jednej strony zagadnienie prawne, czy prowadzenie pojedyńczej księgowości dyskwalifikuje księgi jako środek dowodowy i czy konieczne jest prowadzenie księgi towarowej — z drugiej zaś strony opierają się na braku udowodnienia przez skarżącego zgodności wpisów do ksiąg, w szczególności wpisów do inwentarza na 31 grudnia 1929, z rzeczywistym stanem rzeczy.

Otóż istotnem w sprawie jest nie to, czy przedstawione księgi są prawidłowemi księgami handlowemi, lecz czy i jaką posiadają siłę dowodową. Nie jest rzeczą sporną, iż pojedyńcza księgowość jest jednym z systemów prawidłowej księgowości, jak również że prowadzenie księgi towarowej (magazynowej) nie jest, nawet przy prowadzeniu formalnych ksiąg handlowych, przez kodeks handlowy niemiecki nakazane jako obowiązkowe i prowadzenie takiej księgi może być przy odpowiednim systemie księgowości zastąpione innemi dowodami. Skoro płatnik wyjaśnił, że prowadzi księgę zakupu towarów, i przedłożył faktury przychodowe, co zresztą stwierdza protokół badania ksiąg, istniała — wbrew treści pierwszego

z wspomnianych pism — możliwość przeprowadzenia kontroli wyceny zapasu towarów. Ilość zaś tych zapasów, stwierdzona z natury w inwentarzu, wymagałaby sprawdzenia tylko w tym wypadku, gdyby na zasadzie jakichś konkretnych danych nastąpiło zakwestjonowanie zgodności inwentarza z rzeczywistym stanem. Na ilość bowiem towaru jest właśnie inwentarz, sporządzony z natury, właściwym dowodem. Tak samo formalnie niewadliwy inwentarz jest dowodem na czas jego sporządzenia, czas ten bowiem jest jednym ze składników wpisów do księgi inwenturowej.

Gdy więc zaskarżone orzeczenie opiera się częściowo na mylnych przesłankach prawnych, częściowo zaś na wadliwie przeprowadzonem postępowaniu — gdyż o ile chodzi o wycenę remanentów, władza miała możność jej skontrolowania, o ile zaś chodzi o datę sporządzenia i zgodność z rzeczywistością inwentarza, brak w aktach danych, któreby usprawiedliwiały żądanie dodatkowych dowodów w tym kierunku z pominięciem dowodu z ofiarowanych ksiąg — uchylił NTA to orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania.

W ostatnich latach coraz to znowu poruszane jest zagadnienie, czy księgowość pojedynczą uważać należy za prawidłową oraz czy księgi prowadzone według tego systemu nie są pozbawione mocy dowodowej.

Dla ostatecznego wyświetlenia tej kwestji uważam za wskazane uzupełnić całkiem zresztą słuszne motywy wyroku NTA z 27 lutego 1935 następującemi rozważaniami:

Badania historyczne rozwoju wiedzy buchalteryjnej wykazały, że najpierw została wymyślona księgowość podwójna, a dopiero znacznie później księgowość pojedyncza. A więc, wbrew ogólnemu mniemaniu, nie należy uważać księgowości podwójnej za postęp, za wyższy etap rozwoju w stosunku do księgowości pojedynczej, lecz raczej odwrotnie.

Sam w sobie doskonały system księgowości podwójnej był stosowany wyłącznie przez długie lata, ale to dlatego, że w owych czasach posługiwano się księgowością tylko w przedsiębiorstwach bardzo dużych. Gdy jednak rozwój życia gospodarczego uczynił koniecznem stosowanie księgowości także w przedsiębiorstwach mniejszych, okazało się, że księgowość podwójna jest zanadto skomplikowana, trudna do prowadzenia, a przedewszystkiem zanadto kosztowna. A ponieważ stwierdzono, że lepiej jest prowadzić księgowość może niecałkiem doskonałą, aniżeli nie prowadzić żadnej, przeto powstała dążność do uproszczenia księgowości podwójnej, której wynikiem było wynalezienie systemu księgowości pojedynczej.

Księgowość podwójna jest bezsprzecznie systemem bardziej precyzyjnym, z czego atoli bynajmniej nie wynika, iżby we wszystkich okolicznościach była systemem lepszym od księgowości pojedynczej. Przecież także mikroskop, jako instrument optyczny, jest bardziej precyzyjny od lupy, jednak dla wielu celów praktycznych lupa nadaje się lepiej.

Chociaż więc ścisłość zarachowania przy systemie księgowości podwójnej jest bez kwestji znacznie większa, to jednak z uwzględnieniem wszystkich okoliczności są-

dzę, iż w zastosowaniu do przedsiębiorstw drobnych księgowość pojedyncza jest systemem dobrym, a nawet bardziej do potrzeb dostosowanym od podwójnej.

Jeżeli wreszcie oprzemy się na brzmieniu art. 54 nowego kodeksu handlowego, według którego „kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić... taką księgowość handlową, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych“, — to dojdziemy do wniosku, że księgowość pojedyncza jest nietylko dopuszczalna i niepozbawiona mocy dowodowej, lecz także odpowiada najzupełniej wymogom kodeksu handlowego, o ile oczywiście księgowania są dokonywane „według zasad prawidłowej rachunkowości“, czyli zgodne są z rzeczywistością i z regułami obranego systemu.

Co się tyczy księgi towarowej, czy też magazynowej, to nie we wszystkich przedsiębiorstwach handlowych prowadzenie jej jest konieczne, a w niektórych (detalicznych o dużej ilości różnorakich towarów) jest ono wręcz niemożliwe.

Wprawdzie sama księga zakupu towarów (faktur otrzymanych) nie może księgi towarowej zastąpić w pełni, jednakże porównanie jej osnowy z sumą utargów dziennych (w handlu detalicznym), albo z osnową księgi (kopjału) faktur wysłanych (w handlu hurtowym), daje możność stwierdzenia, czy wymienione w inwentarzu zapasy pod względem wartościowym, a nawet ilościowym odpowiadają w przybliżeniu rzeczywistości.

Witold Góra

1199.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Stosunek służbowy a stosunek najmu pracy.

Pojęcie najemnej pracy z art. 3 i 20 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. nie może być zacieśniane do takich stosunków, wynikających z umów o pracę, w których istnieje wyraźna zależność służbowa. (Teza).

Wyrok NTA z 22 maja 1935 l. rej. 4966/32 w sprawie Jerzego Bauerertza w Sosnowcu przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest niezastosowanie przez władzę pozwaną przy wymiarze podatku dochodowego skarżącemu przepisu art. 3 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) w odniesieniu do poborów, jakie skarżący otrzymywał od firmy zagranicznej „Stellawerk“ w Wrocławiu w sumie 350 dolarów miesięcznie za czynności inżyniera, eksperta i technicznego doradcy przy załatwianiu jej interesów w Polsce.

NTA rozważył, co następuje:

Pojęcie dochodu z uposażeń służbowych, emerytur i najemnej pracy,

o których jest mowa w art. 3 ust. 3 ustawy, określa bliżej art. 20, uznając za podpadające pod te pojęcia w szczególności wszelkiego rodzaju wynagrodzenia, uzyskiwane ze stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy. Istotę i treść stosunku służbowego oraz stosunku najmu pracy należy oceniać — dla braku bliższego ich określenia w ustawie o podatku dochodowym — wedle kryterjów odnośnych ustaw, miarodajnych dla danego konkretnego wypadku. Tylko w związku z normami prawnemi, zawartemi w odnośnych ustawach, mogą być traktowane postanowienia przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym, z których treści wynika, iż celem ich było zakreślenie jednolitych granic pojęć stosunku służbowego i najmu pracy wobec istniejącej wówczas znacznej rozbieżności w tej mierze ustawodawstwa dzielnicowego, zwłaszcza cywilnego. W szczególności niewątpliwie chodziło o wyłączenie z tych pojęć takich stosunków, przewidzianych w kodeksie Napoleona (ks. III, tytuł VIII, dział III), które rozszerzały pojęcie najmu pracy także na stosunki prawne, ujęte w innych ustawodawstwach jako umowy o dzieło, zlecenie i t. p. Interpretując postanowienia przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym w związku z przepisami nowego kodeksu zobowiązań, który zastąpił obecnie ustawodawstwo dzielnicowe, dochodzi się do wniosku, że pojęcie „najemnej pracy" z art. 3 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym jest jednoznaczne z pojęciem stosunku, wynikającego z „umowy o pracę" nowego kodeksu zobowiązań. Użyte w tych postanowieniach jako posiłkowe kryterjum „zależności służbowej" wiąże się niewątpliwie z pojęciem stosunku służbowego, nie ma zaś równie decydującego znaczenia, o ile chodzi o stosunki, wynikające z umowy o pracę, w których z natury rzeczy moment zależności służbowej jest mniej istotny, występuje natomiast moment zależności faktycznej pracobiorcy od pracodawcy w zakresie przedmiotu, rozmiaru, czasu, miejsca i sposobu wykonania pracy, uwidoczniający się w obowiązku pozostawania pracownika w gotowości wykonywania — w granicach, zakreślonych umową — poszczególnych zleceń i dyspozycyj pracodawcy. Jest to właśnie jeden z momentów, odróżniających umowę o pracę od umowy o dzieło i zlecenia, przy których pracobiorca przy wykonywaniu dzieła lub zlecenia, będących treścią umowy, jest — poza ramami, zakreślonemi samą umową — niezależny. Z powyższego wynika więc, że pojęcie najemnej pracy z art. 3 i 20 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. nie może być zacieśniane do takich stosunków, wynikających z umów o pracę, w których istnieje wyraźna zależność służbowa.

Gdy zatem skarżący powołał się na swą umowę z firmą „Stellawerk", z której wynika, iż ma on obowiązek wzamian za stałe miesięczne wynagrodzenie spełniać pracę w charakterze inżyniera, eksperta i doradcy technicznego na rzecz tej firmy w miarę zapotrzebowania przez nią pracy

w związku z jej interesami w Polsce — której treść zatem stanowiłaby w myśl powyższych wywodów treść umowy o najem pracy — pozwana władza zaś nie rozprawiła się z wysnutemi z tej umowy zarzutami odwołania, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, uznał NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością....

1200.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Opłaty socjalne, przejęte przez służbodawcę za pracownika[1]).

Opłaty socjalne, ponoszone przez pracodawcę za pracownika, są dodatkowem wynagrodzeniem pracownika (art. 20 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 13 marca 1935 l. rej. 8572/32 w sprawie firmy: Młyn w Głównej „Cerealja" Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od uposażeń.

Izba Skarbowa w Poznaniu zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła odwołania firmy: Młyn w Głównej „Cerealja" Sp. Akc. w Poznaniu, wniesionego od wymiaru podatku dochodowego z działu II ustawy o podatku dochodowym, od wynagrodzeń, wypłaconych za okres od 28 lutego 1930 do 31 grudnia 1931. W orzeczeniu tem Izba Skarbowa stanęła na stanowisku, że uiszczone przez pracodawcę świadczenia socjalne, do ponoszenia których są ustawowo obowiązani sami pracownicy, są podwyższeniem wynagrodzenia tych pracowników, wobec czego kwoty, w ten sposób wydatkowane przez pracodawcę, na zasadzie art. 110 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) podlegają podatkowi dochodowemu z działu II tejże ustawy, jako podwyżka wynagrodzeń pracowników.

W skardze na powyższe orzeczenie zarzuca skarżąca Spółka, że stanowisko Izby Skarbowej, zajęte w zaskarżonem orzeczeniu, nie ma ustawowego oparcia.

NTA rozważył, co następuje:

Stanowisko, zajęte w spornej sprawie przez władzę pozwaną, nale-

[1]) Por. OPA 1013/35.

żało uznać za trafne. W myśl art. 109 i 110 ustawy o podatku dochodowym podatek dochodowy z działu II tejże ustawy przypada do zapłaty od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę. W myśl art. 20 ustawy za dochód z uposażeń służbowych, emerytur i z najemnej pracy uważa się wszelkiego rodzaju wynagrodzenia, jakie podatnik uzyskuje ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy łącznie z wszystkiemi dodatkami. Rozważając na tle powyższych przepisów prawnych charakter wydatków, ponoszonych przez pracodawców za pracowników z tytułu świadczeń socjalnych, do ponoszenia których są ustawowo obowiązani pracownicy — NTA zgodnie ze stanowiskiem władzy pozwanej uznał, iż tego rodzaju wydatki są podwyższeniem wynagrodzenia, względnie dodatkowem wynagrodzeniem pracowników. W tych bowiem przypadkach pracownicy obok zasadniczego wynagrodzenia otrzymują ponadto kwoty, które za nich pracodawca wypłaca tytułem świadczeń socjalnych, a które to świadczenia w przeciwnym razie byłyby potrącone z zasadniczego uposażenia względnie wynagrodzenia pracowników.

Na tego rodzaju kwalifikację kwot, wypłacanych przez pracodawców za pracowników tytułem świadczeń socjalnych, pozostaje bez wpływu fakt, że kwot tych nie otrzymują do rąk pracownicy. W myśl art. 110 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym podatek dochodowy z działu II ustawy potrąca się od wszelkich uposażeń względnie wynagrodzeń za najemną pracę, bez jakichkolwiek potrąceń, a nie ulega wątpliwości, że w rozpoznawanym przypadku uposażenie względnie wynagrodzenie ogólne pracownika stanowią wypłaty uposażenia względnie wynagrodzenia zasadniczego plus kwoty, do których uiszczenia zobowiązał się pracodawca tytułem świadczeń socjalnych.

Na powyższą kwalifikację opłat socjalnych, ponoszonych przez pracodawcę za pracowników, w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym musi również pozostać bez wpływu, jako nieistotny dla sprawy, przytoczony w skardze okólnik Ministerstwa Opieki Społ., postanawiający, że, o ile pracodawca uiszcza przypadającą na ubezpieczonego część składki ubezpieczeniowej, to kwoty tej nie należy wliczać do zarobku ubezpieczeniowego.

Rozpoznawana kwestja była już pośrednio przedmiotem orzecznictwa NTA, a to w sprawie potrącalności świadczeń socjalnych, ponoszonych przez pracodawców za pracowników, przy wymiarze podatku dochodowego dla pracodawców. W orzecznictwie swojem, a w szczególności w wyroku z 18 lutego 1931 l. rej. 4135/28 (Zbiór wyroków Nr. 425 S) NTA stanął na stanowisku, że jeżeli „pracodawca przyjmuje wobec pracownika zobowiązanie do uiszczenia za niego opłaty do Kasy Chorych, to świadczenie to ma charakter dodatkowego wynagrodzenia, dawanego pra-

cownikowi ze względu na stosunek służbowy". Z wyroku tego wynika zatem, że opłaty socjalne, ponoszone przez pracodawcę za pracownika, są dodatkowem wynagrodzeniem pracownika, a ponieważ tego rodzaju dodatkowe wynagrodzenia podlegają podatkowi dochodowemu z działu II ustawy o podatku dochodowym, przeto i pod tym kątem widzenia stanowisko, zajęte przez władzę pozwaną w zaskarżonem orzeczeniu, należało uznać za trafne.

W związku z podniesioną w skardze okolicznością, iż w przypadku wymiaru z urzędu podatku dochodowego z działu II ustawy o podatku dochodowym wstecz za okresy przeszłe pracodawca nie ma możności potrącenia podatku z wynagrodzenia pracownika, należy zauważyć, że ustawa o podatku dochodowym nie uzależnia dokonywania z urzędu wymiaru podatku dochodowego z działu II ustawy od możliwości potrącenia przez pracodawcę wymierzonego z urzędu podatku od wynagrodzeń pracowników, wręcz przeciwnie — z przepisów tej ustawy wynika niedwuznacznie, iż za wymierzony z urzędu podatek wobec Skarbu Państwa jest odpowiedzialny pracodawca.

W tym stanie rzeczy należało skargę, wychodzącą z odmiennego, a nieskonkretyzowanego nawet dostatecznie stanowiska, oddalić jako nieuzasadnioną.

1201.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Taksy egzaminacyjne, pobierane przez profesorów szkół akademickich.

Taksy egzaminacyjne, pobierane przez profesorów szkół akademickich, stanowią część ich uposażenia służbowego w rozumieniu art. 3 ust. 1 p. 6 i art. 20 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 19 czerwca 1935 l. rej. 5569/32 w sprawie Dr. Stefana Glasera w Wilnie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Przedmiotem sporu jest kwestja, czy podatkowi dochodowemu wedle działu II ustawy (poz. 411/25 Dz. Ust.) podlegają dochody skarżącego, uzyskane: a) z taks egzaminacyjnych, pobieranych z tytułu czynności skarżącego jako egzaminatora na Uniwersytecie Stefana Batorego w Wil-

nie, którego skarżący był w miarodajnym czasie profesorem zwyczajnym, b) z wynagrodzenia, pobieranego od Instytutu Naukowo-Badawczego Europy Wschodniej w Wilnie w związku z wykładami, jakie skarżący w tym Instytucie wygłaszał w ciągu jednego półrocza akademickiego.

NTA rozważył w granicach skargi, co następuje:

Decydującem dla zastosowania przepisów działu II ustawy o podatku dochodowym do dochodów z wynagrodzeń jest, by wynagrodzenia te pochodziły ze stosunku służbowego lub najmu pracy (art. 20 ustawy), a zatem o zastosowaniu tych przepisów decyduje stosunek między podatnikiem a służbodawcą względnie pracodawcą, z tytułu którego podatnik uzyskuje wynagrodzenie. Nie jest istotnem dla oceny tego wynagrodzenia, czy ono jest bezpośrednio wypłacane przez pracodawcę — jak to NTA orzekł już i uzasadnił w wyroku z 1 grudnia 1933 l. rej. 8297/30, Zbiór wyroków Nr. 724 S[1]) — istotnem jest tylko, czy pobieranie tego wynagrodzenia stoi w związku przyczynowym ze stosunkiem służbowym względnie najmu pracy oraz, oczywiście, czy stosunek taki zachodzi.

że stosunek profesora uniwersytetu do danej uczelni jest stosunkiem służbowym, wynika z całości przepisów ustawy z 13 lipca 1920 poz. 494 Dz. Ust. o szkołach akademickich, która w miarodajnym czasie obowiązywała, w szczególności z art. 43 tej ustawy. Zachodzi zatem jedynie kwestja, czy wynagrodzenie, uzyskiwane z tytułu udziału w taksach egzaminacyjnych, stoi w związku przyczynowym z tym stosunkiem służbowym, czy też jest ono wynikiem jakiegoś odrębnego stosunku prawnego.

W tej mierze stwierdzić należy, że egzaminy stanowią integralną część studjów uniwersyteckich. Art. 93 cyt. ustawy o szkołach akademickich stanowi, że studenci mają prawo zdawania egzaminów. Art. 95 tejże ustawy uzależnia uzyskanie stopni naukowych, udzielanych przez szkołę akademicką, od złożenia egzaminów. Wedle art. 32 do zakresu działania rad wydziałowych — a więc organów samorządowych uniwersyteckich — należy zarówno powoływanie egzaminatorów, jak i dopuszczanie studentów do egzaminów. Wyznaczanie terminów egzaminu należy w myśl art. 39 do zakresu działania dziekana. Cała zatem organizacja egzaminów należy do władz akademickich, a same egzaminy są istotną częścią stosunku, zachodzącego między studentem a szkołą akademicką. Po stronie studenta zatem, poddającego się egzaminowi, nie zachodzi żadna czynność prawna, uzasadniająca jakikolwiek bezpośredni jego stosunek do poszczególnych egzaminatorów, a już najmniej możnaby się w akcie poddania się egzaminowi dopatrywać zawarcia prywatno-prawnej umowy z egzaminatorem, zobowiązującej z jednej strony profesora do spełnienia funkcji egzaminatora, z dru-

---

[1]) OPA 553/34.

giej strony studenta do uiszczenia profesorowi wynagrodzenia za tę czynność.

Nieinaczej przedstawia się ten stosunek od strony profesora. W myśl art. 46 cyt. ustawy „do najważniejszych obowiązków każdego profesora należy... 4) egzaminowanie z wykładanego przedmiotu". Egzaminowanie więc przedstawia się w świetle tego przepisu po stronie profesora uniwersytetu jako jeden z jego obowiązków służbowych. Zgodnie z tem ujęciem władze uniwersytetu — jak wyżej wskazano — nadają konkretne kształty temu obowiązkowi, wyznaczając egzaminatorów do poszczególnych egzaminów, wyznaczając terminy egzaminów i t. d. I z tego zatem punktu widzenia mowy nie może być o istnieniu jakiegokolwiek bezpośredniego stosunku prawnego między egzaminatorem a egzaminowanym studentem, a zwłaszcza stosunku takiego, któryby uzasadniał prawo egzaminatora do wynagrodzenia bezpośrednio od egzaminowanego.

Skoro zatem egzamin jest stosunkiem prawnym między studentem a szkołą z jednej strony, i szkołą a profesorem-egzaminatorem z drugiej strony, musi się uznać, że uzyskiwane z tego stosunku przez profesora wynagrodzenie jest wynagrodzeniem związanem z jego stosunkiem służbowym i pochodzącem od jego służbodawcy, t. j. szkoły, która przerzuca swe koszty na studentów z mocy istniejącego między nią a studentami stosunku prawnego. Okoliczność, że egzaminator ma prawo zwalniania studentów od taksy na swoją rzecz, na co się skarga powołuje, nie ma w tym stanie rzeczy decydującego znaczenia — w tej bowiem mierze egzaminator wykonywa uprawnienie, nadane mu przez szkołę, działa zatem nie w imieniu własnem, lecz z mocy delegacji ze strony właściwego uprawnionego.

Z tych powodów należało zatem uznać, że wynagrodzenia profesora uniwersytetu z tytułu taks egzaminacyjnych są wynagrodzeniami podlegającemi opodatkowaniu wedle działu II ustawy o podatku dochodowym, i zarzutów skargi w tej mierze nie uwzględnić.

O ile chodzi natomiast o zarzuty skargi, dotyczące charakteru wynagrodzenia, uzyskanego przez skarżącego od Instytutu Wschodniego za cykl wykładów wygłoszonych w ciągu jednego półrocza, to treść akt nie pozwala stwierdzić w sposób niewątpliwy, czy między skarżącym a Instytutem istniał stosunek służbowy, względnie stosunek najmu pracy, czy też stosunek, określany w nauce prawa — jak również i w nowym kodeksie zobowiązań — jako „umowa o dzieło".

Władza stwierdziła wprawdzie pewne znamiona stosunku, istniejącego między skarżącym a Instytutem, jednak znamiona te — w szczególności porozumienie co do ilości wykładów i wynagrodzenia, obowiązku potwierdzenia słuchaczom obecności, podejmowania wynagrodzenia wedle listy płac — nie przesądzają jeszcze w żadnym kierunku charakteru prawnego

tego stosunku umownego. Wszystkie te bowiem znamiona mogą być bez ujmy dla prawnego charakteru umowy zawarte tak w umowie o pracę, jak i w umowie o dzieło. Istotne dla ustalenia istnienia stosunku służbowego względnie umowy o pracę w rozumieniu art. 3 i 20 ustawy o podatku dochodowym jest stwierdzenie istnienia zależności służbowej względnie zależności, wyrażającej się w obowiązku pozostawania pracownika w gotowości wykonywania — w granicach, zakreślonych umową — szczególnych zleceń i dyspozycyj pracodawcy. W tej mierze powołuje się NTA na motywy swego wyroku z 22 maja 1935 l. rej. 4966/32 w sprawie Jerzego Bauerertza[1]), w którym powyższe zapatrywanie prawne NTA bliżej wywiódł i uzasadnił. Skoro więc w niniejszym wypadku w toku postępowania nie zostało w sposób stanowczy stwierdzone istnienie lub nieistnienie tych znamion istotnych dla oceny stosunku, zachodzącego między skarżącym a Instytutem, pod kątem widzenia art. 20 ustawy — NTA uchylił zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 1 rozporządzenia z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

1202.

PODATEK DOCHODOWY.

Dodatek kryzysowy od uposażeń, wypłacanych z funduszów przedsiębiorstw państwowych — termin wejścia w życie.

Dodatek kryzysowy do podatku dochodowego od dochodów, podlegających opodatkowaniu według działu II ustawy o podatku dochodowym, a wypłacanych z funduszów przedsiębiorstw, wymienionych w § 13 rozporządzenia z 29 grudnia 1931 poz. 51/32 Dz. Ust., jest potrącalny dopiero od 6 lutego 1932, jako od dnia wejścia w życie tego rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 27 czerwca 1935 l. rej. 9737/32 w sprawie Państwowej Fabryki Związków Azotowych w Chorzowie przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie dodatku kryzysowego do podatku dochodowego od poborów członków dyrekcji i szefów.

Wydział Skarbowy Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego orzeczeniem z 7 sierpnia 1932 nie uwzględnił odwołania Państwowej Fabryki Związków Azotowych w Chorzowie, o ile w odwołaniu tem rekurentka, powołując się

---

[1]) OPA 1199/35.

na ustawę z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust. oraz na rozporządzenie z 29 grudnia 1931 poz. 51/32 Dz. Ust., domagała się zwolnienia od 711,86 zł dodatku do podatku dochodowego, który to dodatek został wymierzony od poborów członków dyrekcji i szefów, wypłaconych w styczniu i przed dniem 6 lutego 1931. . . .

. . . Skarżąca zarzuca, że w myśl art. 2 wyżej wspomnianej ustawy z 22 października 1931 wypłacone przez nią z funduszów państwowych — jako przez przedsiębiorstwo państwowe — uposażenia były do dnia wejścia w życie rozporządzenia z 29 grudnia 1931 poz. 51/32 Dz. Ust., czyli do dnia 6 lutego 1932, wolne od spornego dodatku kryzysowego. . . .

NTA rozważył, co następuje:

Zarzut skargi należało uznać za trafny. Albowiem ustęp 2 art. 2 ustawy z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust. zwalnia od będącego przedmiotem tej ustawy nadzwyczajnego dodatku do podatku dochodowego wszelkie dochody z wypłacanych z funduszów Państwa uposażeń służbowych, wynagrodzeń za najemną pracę, rent i emerytur — przyznając Ministrowi Skarbu jedynie prawo ograniczenia tego zwolnienia w drodze przyszłego rozporządzenia. Gdy więc przed wejściem w życie takiego rozporządzenia wyżej wspomniane zwolnienie od dodatku żadnym ograniczeniom nie podlegało, zaś rozporządzenie Ministra Skarbu z 29 grudnia 1931 poz. 51/32 Dz. Ust., wyłączające od tego zwolnienia dochody z uposażeń służbowych, rent i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych w szczególności przez Państwową Fabrykę Związków Azotowych w Chorzowie (§ 13 p. 1), weszło w życie stosownie do jego § 15, dopiero 6 lutego 1932 (będącego dniem jego ogłoszenia w Dzienniku Ustaw), to pobory, o których jest mowa, jako wypłacone przed tym momentem, były wolne od spornego dodatku. Przytem należy zauważyć, że o ile zaskarżone orzeczenie dla uzasadnienia odmiennego stanowiska powołuje art. 2 ust. 4 ustawy z 22 października 1931 i § 9 rozporządzenia z 29 grudnia 1931, to uzasadnienie to jest błędne, ponieważ przepisy rozporządzenia z 29 grudnia 1931, jak to wyżej wyjaśniono, wogóle w spornym okresie czasu nie miały zastosowania, zaś art. 2 ust. 4 ustawy nie może być łączony z postanowieniem wyjątkowem, zawartem w ust. 2 art. 2 ustawy, a to w myśl ogólnej zasady prawnej „lex specialis derogat generali“. . . .

Pogląd Trybunału, że ust. 2 art. 2 ustawy z 22 października 1931 wprowadza, jako zasadę, zwolnienie od dodatku kryzysowego dochodów, wymienionych w tym ustępie, zezwalając jednocześnie Ministrowi Skarbu na wprowadzenie w pewnym zakresie wyjątków od tej zasady, jest niewątpliwie słuszny. Słuszny jest również wniosek, wypływający z takiego poglądu, że dopóki wyjątków nie ustalono, stosuje się w pełni regułę ogólną. Niejasny jest natomiast argument, którym Trybunał odpiera odmienne stanowisko władzy pozwanej. Zasadę prawną „lex specialis derogat generali“ w jej sformułowaniu poprawnem (lex posterior specialis derogat legi priori generali)

stosuje się do dwóch przepisów, z których jeden jest wcześniejszy, a drugi późniejszy. Na skutek zastosowania tej zasady pewien stan prawny, normowany poprzednio przepisem ogólnym, ulega zmianie przez wprowadzenie dla pewnych przypadków przepisu specjalnego. Nie można jej jednak stosować do dwóch ustępów tego samego artykułu ustawy, choćby jeden z tych ustępów wyrażał regułę ogólną, a drugi wyjątki, gdyż na przeszkodzie jej stosowaniu stałaby równoczesność obu przepisów. Wolno natomiast stwierdzić, że z dwóch jednoczesnych przepisów ustawy jeden, jako przepis wyjątkowy, wyklucza stosowanie drugiego, mającego charakter ogólny. Ten pogląd chciał prawdopodobnie wyrazić Trybunał, przytaczając w uzasadnieniu, że art. 2 ust. 4 ustawy nie można łączyć z przepisem wyjątkowym, zawartym w ust. 2 tegoż artykułu. Z wykładni gramatycznej ust. 4 art. 2 ustawy wypływa jednak, że nie wkracza on wogóle w materję, normowaną ustępem 2, ponieważ wprowadza termin początkowy pobierania dodatku jedynie w stosunku do dochodów, wymienionych w ust. 1 art. 2. Z drugiej strony, ust. 2 art. 2 nie wspomina również nic o terminie, od którego miałby być pobierany dodatek na podstawie tego ustępu w przypadku, gdyby Minister Skarbu skorzystał z nadanego mu upoważnienia. Przepisy więc ust. 4 i ust. 2 ustawy nie pozostają do siebie w stosunku reguły i wyjątku. Są to przepisy równoległe, z których jeden w pewnym zakresie normuje sprawę terminu początkowego pobierania dodatku, drugi zaś, wykraczający poza ten zakres, sprawy tej nie normuje. Skoro jednak prawodawca nie unormował pewnego zagadnienia, będącego częścią składową danej materji prawnej, wnioskować należy, że uregulowanie go pozostawił rozporządzeniu Ministra. Rozporządzenie Ministra Skarbu z 29 grudnia 1931 ogłoszono w Dzienniku Ustaw dnia 6 lutego 1932, weszło zaś ono w życie, stosownie do przepisu § 15, z dniem ogłoszenia. Z przepisu tego NTA wyciąga wniosek, że przed dniem 6 lutego 1932 wyjątki od zasady ogólnej art. 2 ust. 2 ustawy, wprowadzone § 13 rozporządzenia, nie mogły mieć zastosowania. Z poglądem tym trudno się zgodzić, ponieważ § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Skarbu oznacza datę początkową pobierania dodatku dla wszystkich kategoryj dochodu, wymienionych w art. 2 ustawy, nie rozróżniając ustępów tego artykułu, na styczeń 1932. W stosunku do dochodów, określonych w ust. 1 art. 2. rozporządzenie powtarza przepis ustawy, lecz w stosunku do dochodów, objętych upoważnieniem z ust. 2, wprowadza novum, przepis, którego ustawa nie zawierała. Przepis ten sprowadza się do nadania mocy wstecznej §-owi 13 rozporządzenia. Wykładni takiej nie sprzeciwia się brzmienie § 15, ponieważ § 15 zawiera normę ogólną, § 13 zaś w związku z § 9 — przepisy wyjątkowe, wykluczające stosowanie normy ogólnej. Inna wykładnia prowadziłaby do niedającej się usunąć sprzeczności pomiędzy tekstem § 9 a § 15 rozporządzenia. Wprowadzając do swego rozporządzenia przepisy z mocą wsteczną, Minister Skarbu nie naruszył formalnych przepisów ustawy, ponieważ ta przekazała mu unormowanie danej materji, co więcej, unormował tę materję w sposób zgodny z intencjami prawodawcy, musimy bowiem przyjąć, że intencje te odpowiadały zasadom prawidłowej gospodarki budżetowej. Nie zmniejsza to jednak wagi argumentu, że Minister Skarbu wykroczył przeciwko podstawowej regule prawnej, zakazującej nadawania przepisom prawnym mocy wstecznej (lex retro non agit). Reguły tej, będącej podstawą praworządności i pewności prawnej, należałoby przestrzegać z całą ścisłością, szczególniej w przypadkach, w których chodzi o nakładanie ciężarów na obywateli. Ustawodawstwo nasze nastręcza aż nadto przykładów wstecznego działania prawa; zajęcie w stosunku do tej praktyki negatywnego stanowiska byłoby rzeczą ze wszech miar wskazaną.

Bądź co bądź jednak podane tu oświetlenie omawianego zagadnienia prowadzićby musiało, jeśli nie do odmiennej treści wyroku, to przynajmniej do odmiennego jego

uzasadnienia. NTA, powodowany względami słuszności, przyjął w założeniu wyroku trafność zarzutów strony skarżącej, potraktował jednak zbyt ogólnikowo argumentację władzy pozwanej, opartą na brzmieniu formalnem wchodzących tu w grę przepisów.

Wkońcu dodać wypada, że wyrok powyższy stanowi ciekawą ilustrację wadliwości naszej techniki prawodawczej. Powstanie sporu nie byłoby wogóle możliwe, gdyby rozporządzenie wykonawcze Ministra Skarbu ogłoszono jednocześnie z ustawą lub przynajmniej przed 1 stycznia 1932. Takiego ogłaszania rozporządzeń wykonawczych wymagają względy na poprawną wykładnię formułek, określających początek mocy obowiązującej ustawy. Zagadnienie to rozwinąłem w osobnej pracy (Z zagadnień techniki prawniczej, Warszawa 1934).

Ludwik Krajewski

1203.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pomocnicy, podróżujący w imieniu i na rachunek firm, nie opłacających podatku przemysłowego — obowiązek podatkowy.

Pomocnicy, podróżujący w imieniu i na rachunek firm, nie opłacających podatku przemysłowego, podlegają podatkowi przemysłowemu tak w formie świadectw przemysłowych, jak i w postaci podatku od obrotu.

Wyrok NTA z 24 kwietnia 1934 l. rej. 7455/32 w sprawie Adama Łagody przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie podatku przemysłowego.

...Dyspozycja art. 8 ustawy o podatku przemysłowym jest jasna i stanowi ona wyjątek od zasady, wypowiedzianej w art. 6 o pobieraniu podatku przemysłowego w dwóch postaciach, a to zarówno w formie świadectw przemysłowych, jakoteż w formie podatku od obrotu. Skoro według art. 8 od przedsiębiorstw i zajęć w nim wymienionych podatek przemysłowy pobiera się tylko w formie świadectw przemysłowych, ale z wyjątkiem pomocników, podróżujących w imieniu lub na rachunek firm, nieopłacających podatku przemysłowego, to nie może być wątpliwości, że t a c y pomocnicy podlegają podatkowi przemysłowemu w dwóch postaciach, określonych jako zasada w art. 6. Przepis art. 8 w p. 3 bynajmniej nie postanawia, jak twierdzi skarga, że pomocników podróżujących „tego typu, co skarżący" należy uważać za działających na własny rachunek, lecz reguluje ona jedynie kwestję rozciągłości ich obowiązku podatkowego w związku z art. 6, ale też to dla celów podatkowych zupełnie wystarcza.

Kwestja zaś rodzaju i kategorji świadectwa, należnego od zajęcia

wykonywanego przez skarżącego, nie może być przedmiotem skargi kasacyjnej w konkretnej sprawie, zważywszy, że skarżący sam — niezależnie od świadectwa przemysłowego IV kategorji osobistych zajęć przemysłowych — nabył jeszcze świadectwo II kategorji przedsiębiorstw handlowych. . . .

1204.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Brak asygnat kasowych na pozycje utargu gotówkowego.

Uskutecznianie wpisów w księdze kasowej przedsiębiorstwa handlu towarowego na podstawie niepodpisanych kartek, w których w jednej sumie uwidoczniono utarg gotówkowy całego dnia, w drugiej zaś wpłaty dłużników, bez udokumentowania wpisów wydawanemi na każdą pozycję utargu gotówkowego asygnatami kasowemi, uzasadnia pominięcie ksiąg jako kwalifikowanego środka dowodowego.

Wyrok NTA z 8 maja 1935 l. rej. 1584/33, 778/33, 779/33 w sprawie firmy „Textyl" Bracia Wasserteil — Skład towarów tekstylnych w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Bracia Wasserteil (firma „Textyl") zaskarżyli do NTA w trzech odrębnych skargach trzy decyzje Komisji Odwoławczej, dotyczące wymiaru podatku za r. 1931. Pierwsza z tych decyzyj z 13 grudnia 1932 odnosiła się do przedsiębiorstwa sprzedaży towarów jedwabnych, materjałów wełnianych i materjałów dekoracyjnych w Kątowicach, druga decyzja z 22 listopada 1932 odnosiła się do przedsiębiorstwa sprzedaży towarów tekstylnych i przyborów krawieckich, wreszcie trzecia decyzja również z 22 listopada 1932 odnosiła się do przedsiębiorstwa składu sukna i przyborów krawieckich.

W powyższych skargach, które NTA z uwagi na identyczność stron oraz zagadnień spornych rozpatrywał łącznie, podnoszą skarżący następujące zarzuty: 1) Uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe ze względu na brak dowodów na utargi dzienne nie znajduje uzasadnienia ani w przepisach §§ 38—43 niem. kod. handl., ani w zasadach księgowości, ani też w zwyczajach handlowych, bowiem powyższe źródła nie nakazują przecho-

wywania dowodów na wpisy książkowe o utargach dziennych. 2) Oparte na powyższych przesłankach zaskarżone orzeczenie Komisji Odwoławczej pozatem jest sprzeczne z § 2 p. 3 ust. 7 i p. 4 rozporządzenia Ministra Skarbu z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust.

NTA rozważył, co następuje:

Jak to wynika z protokółu badania ksiąg handlowych skarżących, podpisanego bez zastrzeżeń przez nich, skarżący prowadzili buchalterję w swojem przedsiębiorstwie w ten sposób, iż na każdy dzień utargu przedkładane były celem zapisania w księdze kasowej kartki (niepodpisane), w których jedną sumą uwidoczniony był utarg gotówkowy, a jedną sumą wpłaty dłużników. Skarżący przyznali ponadto w postępowaniu administracyjnem, iż w przedsiębiorstwie jest utrzymywany system wystawiania przez sprzedawczynie asygnat do kasy, asygnaty te jednak za 11 miesięcy roku podatkowego zostały zniszczone po wpisaniu ogólnych sum utargu dziennego.

NTA uznał, iż powyższe ustalenia uzasadniają w zupełności konkluzję władzy wymiarowej, odrzucającą księgi handlowe jako środek dowodowy kwalifikowany. Skoro bowiem ustawa o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. w art. 76 ust. 3 chroni przed odmiennem od zeznania ustaleniem obrotu podatkowego tylko takich podatników, którzy na poparcie wykazanego w zeznaniu obrotu wyrazili gotowość przedstawienia ksiąg handlowych wraz z dokumentami i rachunkami, to oczywiście przywilej ten upada, gdy płatnik w postępowaniu dowodowem co do pewnych pozycyj obrotu przedstawia tylko same księgi bez dokumentów. Za dokumenty bowiem, popierające zapisy w księgach co do tranzakcyj gotówkowych, nie mogą być uważane kartki, nie podpisane przez nikogo, a ujawniające w jednej sumie całodzienny utarg. Jakkolwiek więc słuszne jest zapatrywanie, wyrażone w skardze, iż kupiec korzysta ze swobody w urządzaniu swojej księgowości w ramach przepisów ustawy handlowej, to jednak skoro tenże kupiec uważał za wskazane urządzić tę księgowość w ten sposób, iż na każdą pozycję utargu gotówkowego wydawane są asygnaty sprzedawców, to nie może on ze skutkiem powoływać się na brak obowiązku po swojej stronie do przechowywania odnośnych asygnat. Dokumentami bowiem, pokrywającemi dotyczące zapisy księgowe, były właśnie owe asygnaty, a nie na ich podstawie wedle gołosłownych twierdzeń sporządzone sumaryczne wyciągi dziennego utargu. Jeżeli przeto pozwana władza w konkretnym przypadku nie nabrała przekonania o pełnej mocy dowodowej ksiąg i odrzuciła je jako nieprawidłowe, to NTA nie mógł dopatrzeć się z tego powodu wadliwości postępowania, względnie obrazy prawa.

Co się tyczy zarzutu skargi obrazy postanowień rozporządzenia Ministra Skarbu poz. 412/32 Dz. Ust., to stwierdzić należy, że także w świetle

cyt. w skardze ustępów § 2, zawierających pewne normy, upraszczające księgowanie, władza pozwana była władna księgi te uznać za nieprawidłowe. Wspomniane bowiem przepisy uprawniają do wniesienia utargów do ksiąg bez oznaczenia ilości towarów w łącznych sumach dziennych tylko przy drobnych operacjach gotówkowych, co oczywiście w konkretnym wypadku nie miało miejsca.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargi jako nieuzasadnione.

Z przepisu art. 54 kod. handl. wynika zupełna swoboda wyboru metody księgowości.

Zapisy w każdej metodzie księgowości winny być pisemnem utrwaleniem dokonanych w przedsiębiorstwie faktów, stwierdzonych odpowiedniemi dokumentami. Te dokumenty (dowody) są bądź zewnętrzne — otrzymane listy, faktury, weksle, kwity i t. p. oraz odpisy sporządzonych wprawdzie w przedsiębiorstwie dokumentów, lecz przeznaczonych dla klientów, jak odpisy wysłanych listów, wydanych faktur, kwitów i t. p. — bądź wewnętrzne, sporządzone w przedsiębiorstwie dla celów wyłącznie wewnętrznych, a stwierdzające pewne przemiany wewnętrzne w przedsiębiorstwie, np. wypłaty pensyj i robocizny, wydanie towarów z jednego oddziału do drugiego i t. p.

Jak wysłane listy, wydane faktury, noty, kwity i t. d. mają znaczenie tylko wtedy, gdy są podpisane przez upoważnione do tego osoby, tak i dokumenty wewnętrzne mogą mieć wartość dowodową tylko wtedy, gdy zostaną podpisane przez powołanych do tego pracowników, stwierdzających w ten sposób pewne dokonane w przedsiębiorstwie zmiany. Jak nie można pod żadnym warunkiem uznać zasadności wpisu w księdze kasowej wypłaty klientowi nawet najdrobniejszej kwoty pieniężnej bez otrzymanego od niego pokwitowania, tak i na odbiór wszelkiej gotówki winien otrzymać kasjer pisemne polecenie, podpisane przez upoważnioną do tego osobę, a np. wydanie towaru z głównego składu do sklepu detalicznej sprzedaży winno nastąpić nietylko na podstawie pisemnego polecenia, lecz i za pokwitowaniem odbioru, i t. d.

Opiera się to wszystko na zasadach należytej organizacji przedsiębiorstwa oraz prawidłowej księgowości, wobec czego całokształt księgowości stanowią nietylko zapisy w odnośnych księgach, względnie na kartach w księgowości kartkowej i przebitkowej, lecz także uzasadniające je dokumenty, odpowiednio wystawione i przez odpowiednie osoby podpisane.

Jeżeli art. 56 kod. handl. wymaga, ażeby księgi handlowe, listy otrzymane, odpisy listów wysłanych, faktury i inne pisma, dotyczące zapisów, były przechowywane przez 10 lat, to postulat ten nie odnosi się tylko do niektórych z pośród nich, lecz do wszystkich bezwzględnie dokumentów, kóre dotyczą zapisów — a stąd wynika drugi postulat, że wszystkie zapisy winny być udokumentowane.

Rozporządzenie wykonawcze do Ordynacji Podatkowej potwierdza ten postulat odnośnie do księgowości uproszczonej (podobnie jak nie obowiązujące już rozporządzenie Ministra Skarbu z 13 kwietnia 1932) w § 58 ust. 6 oraz w § 59 ust. 2.

Witold Skalski

1205.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy: Ocena rozciągłości obowiązku podatkowego; stawka podatku.

Podstawę do oceny rozciągłości obowiązku podatkowego przy skupie zawodowym stanowi rzeczywisty obrót, osiągnięty w roku podatkowym, bez względu na czas trwania przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 14 maja 1935 l. rej. 8286/32 w sprawie Wolfa Zingera w Wiśniowcu przeciw Komisji Odwoławczej w Łucku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Wolf Zinger z Wiśniowca, prowadzący za świadectwem przemysłowem IV kategorji przedsiębiorstw handlowych skup jaj i gęsi, zaskarżył do NTA decyzję Komisji Odwoławczej z 23 sierpnia 1933, dotyczącą wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932. Skarżący podnosi zarzut obrazy postanowienia art. 7 lit. A p. 1 b) ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., z powodu zastosowania do obrotu przedsiębiorstwa 2% stawki podatkowej, zamiast stawki 0,5%.

NTA rozważył, co następuje:

W myśl cyt. postanowienia art. 7 lit. A p. 1 b) ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., stawka podatku od obrotu wynosi od 1 stycznia 1932 0,5% od obrotów, wymienionych w p. 1 art. 5, a uzyskanych przez przedsiębiorstwa skupu zawodowego kategorji IV świadectw przemysłowych.

W rozpoznawanej sprawie nie jest sporne, iż skarżący w miarodajnym okresie czasu prowadził przedsiębiorstwo zawodowego skupu jaj i gęsi za świadectwem przemysłowem IV kategorji przedsiębiorstw handlowych, zaczem też obrót jego przedsiębiorstwa, który w zaskarżonej decyzji ustalony został na kwotę 10.000 zł, podlegał opodatkowaniu wedle 0,5% stawki podatkowej.

Pozwana władza, odmawiając skarżącemu powyższej zniżonej stawki podatkowej, uzasadnia w odpowiedzi na skargę swoje stanowisko tem, iż przedsiębiorstwo skarżącego prowadzone było tylko przez czas niespełna 2½ miesięcy, zaczem obrót, ustalony przez Komisję Odwoławczą na kwotę 10.000 zł, odpowiada tylko wspomnionemu okresowi czasu. Biorąc zaś powyższą normę za podstawę ustalenia obrotu przedsiębiorstwa w okresie rocznym, wyprowadzićby się musiało — zdaniem pozwanej władzy — obrót przedsiębiorstwa na kwotę 48.000 zł, czyli że w ten sposób uznaćby

się musiało dla przedsiębiorstwa skarżącego kategorję III świadectw handlowych za właściwą, a nie IV kategorję, na którą opiewa świadectwo skarżącego. Stanowisko to uznał NTA za chybione. W myśl postanowienia art. 4 ustawy za podstawę do obliczenia podatku przemysłowego dla wszystkich przedsiębiorstw służy obrót, osiągnięty przez przedsiębiorstwo w każdym roku podatkowym. Przepis powyższy, który, jak to z jego brzmienia wynika, uznaje tylko obrót rzeczywiście osiągnięty przez płatnika w roku podatkowym, odnosi się do obydwu form podatku przemysłowego, określonych w art. 6 ustawy, a więc nietylko do podatku, pobieranego w postaci podatku od obrotu, ale także w formie świadectw przemysłowych.

Jeżeli przeto taryfa, zawierająca podział przedsiębiorstw na kategorje, jako kryterjum, służące do różniczkowania między poszczególnemi kategorjami przedsiębiorstw skupu zawodowego, przewiduje wysokość obrotu przedsiębiorstwa, to ma ona na myśli rzeczywisty obrót, uzyskany przez przedsiębiorstwo w roku podatkowym. Zasada samookreślenia rozmiarów przedsiębiorstwa dla celów wykupu świadectw przemysłowych obowiązuje i przy skupie zawodowym, a przeto płatnik, nabywając świadectwo przemysłowe przed rozpoczęciem działalności zarobkowej, sam określa rozmiary przyszłych zakupów i odpowiednio do tego nabywa świadectwo tej lub innej kategorji. W razie jeśli suma skupu będzie większa, niż przewidywana, płatnik powinien w myśl art. 35 ustawy o podatku przemysłowym dopłacić do ceny pierwotnie wykupionego świadectwa. W każdym jednak razie podstawą do oceny rozciągłości obowiązku podatkowego jest wyłącznie tylko rzeczywisty obrót bez względu na czas trwania przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 9 czerwca 1932 l. rej. 4263/30[1]), na który się odpowiedź na skargę powołuje, dotyczył całkiem innego zagadnienia, a mianowicie kwestji dopuszczalności wykupywania świadectw półrocznych.

Gdy zatem pozwana władza bez prawnego uzasadnienia odmówiła skarżącemu zastosowania 0,5% stawki podatkowej do obrotu, ustalonego w jego przedsiębiorstwie skupu zawodowego, to NTA uchylił zaskarżoną decyzję, jako niezgodną z ustawą.

1206.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy: Skup złomu kruszcowego przy utrzymywaniu składu. Gromadzenie i przechowywanie złomu na podwórzu domu, w którym mieszka przedsiębiorca.

---

[1]) OPA 36/32.

1) Podwórze domu, w którym mieszka przedsiębiorca, służące do gromadzenia i przechowywania złomu kruszcowego, nabytego drogą skupu w celu odsprzedaży wewnątrz kraju, jest składem w rozumieniu art. 22 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

2) Przedsiębiorstwo skupu złomu kruszcowego w celu odsprzedaży wewnątrz kraju, utrzymujące skład tego złomu na podwórzu domu, w którym mieszka przedsiębiorca, nie odpowiada wymogom ustawy, przewidzianym w taryfie cz. II A. Nr. II dla skupu zawodowego (poz. 550/25 Dz. Ust.), i dlatego do obrotu takiego przedsiębiorstwa nie ma zastosowania stawka podatkowa, przewidziana w art. 7 lit. b). (Tezy).

Wyrok NTA z 21 maja 1935 l. rej. 5045/33 w sprawie Franciszka Schultza w Mysłowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Spór między władzą pozwaną i skarżącym toczy się o rodzaj przedsiębiorstwa, którego obrót jest przedmiotem opodatkowania, a w dalszym rzędzie o właściwość stawki podatkowej. Skarżący broni się, że trudnił się skupem zawodowym złomu kruszcowego, jak cynku, miedzi, ołowiu i t. p. i dlatego domagał się zastosowania do opodatkowanego obrotu ½% stawki podatkowej, przewidzianej w art. 7 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., natomiast władza pozwana orzekła w zaskarżonej decyzji, że przedsiębiorstwo skarżącego „miało charakter handlu towarowego, a nie skupu zawodowego, a to wobec utrzymywania oddzielnego składu w rozumieniu art. 22 ustawy" dla złomu cynku, miedzi, ołowiu i t. p.

Skarżący w skardze nie przeczy, a przeciwnie przyznaje, że nabywany drogą skupu złom kruszcowy „składał on na podwórzu domu, w którym mieszkał, celem dalszej jego ekspedycji do odbiorców, materjał bowiem zakupywał w mniejszych partjach w miarę możności, odstawiał go dalej w większych ilościach według zamówień, względnie według możności dalszej odsprzedaży". Jeżeli przeto władze wymiarowe w gromadzeniu i przechowywaniu nabytego złomu chociaż na podwórzu domu zamieszkania dopatrzyły się utrzymywania oddzielnego składu w rozumieniu art. 22 ustawy, to NTA nie dopatrzył się ani wadliwości postępowania, ani niezgodności z ustawą. Postępowanie nie może być uznane za wadliwe, ponieważ nie było i niema sporu co do stanu faktycznego, przyjętego przez władzę za podstawę orzeczenia. Ocena prawna zaś tego stanu faktycznego nie jest sprzeczna z ustawą, gdyż składem jest każde pomieszczenie, zarówno zamknięte, a zatem o charakterze lokalu, jakoteż otwarte, a zatem o charakterze placu składowego, jeżeli tylko służy do przechowywania „towarów" largo sensu. Ponieważ według postanowień ustawy, zawartych

w cz. II A. pod Nr. II taryfy, a odnoszących się do skupu zawodowego, tylko przedsiębiorstwa skupu „surowców krajowych, produktów rolnictwa i leśnictwa oraz zwierząt domowych i drobiu mogą utrzymywać oddzielne składy", przeto przedsiębiorstwa skupu „innych towarów" nietylko nie mogą utrzymywać zakładów handlowych, w celu zbycia skupowanych towarów, jak zresztą i inne tego rodzaju przedsiębiorstwa, ale też nie mogą posługiwać się składami wogóle bez nadwerężenia charakteru ustawowego swego przedsiębiorstwa skupu. Jeżeli zatem skarżący mimo to posługiwał się dziedzińcem domu w celu gromadzenia na nim i przechowywania skupionego złomu kruszcowego, który nie jest ani surowcem, ani produktem rolnictwa lub leśnictwa, a tem mniej zwierzęciem domowem lub drobiem, to nie może kwestjonować prawnej zasadności odmówienia ½% stawki podatkowej, gdyż jego przedsiębiorstwo nie odpowiadało wymogom ustawy, przewidzianym w taryfie w odniesieniu do skupu zawodowego, a tem samem władza trafnie uznała je w obliczu art. 7 lit. b) ustawy za przedsiębiorstwo handlu towarowego.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

1207.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma, stanowiące tytuł przejścia własności działek, utworzonych drogą parcelacji.

1. Stawka ulgowa w wysokości 1%, przewidziana w art. 58 ust. 3 u. o. s., nie ma zastosowania do pism, stwierdzających kupno działki gruntowej, przez osobę, już będącą właścicielem nieruchomości, jeżeli łączny obszar tej nieruchomości i działki nowonabytej przewyższa rozmiar, przewidziany w art. 50 ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

2. Pobranie opłaty za nadzór nad parcelacją nie uzasadnia zastosowania stawki ulgowej, przewidzianej w art. 58 ust. 3 u. o. s.

Wyrok NTA z 12 lutego 1935 l. rej. 7705/32 w sprawie Karola Stefana Habsburga przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Orzeczeniem z 10 czerwca 1930 Prezes Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Krakowie zezwolił na przeniesienie prawa własności parcel o łącznym obszarze 11.6469 ha, wchodzących w skład majętności Muchacz,

objętej lwh. 234 ks. tab. Sądu Okręgowego w Wadowicach, i w skład realności, objętej lwh. 418 ks. gr. gm. kat. Muchacz, należących do Franciszka Tetschla, na rzecz Karola Stefana Habsburga. Zgodnie z powyższem zezwoleniem strony sporządziły kontrakt kupna-sprzedaży z daty Kraków 21 lipca 1930, od którego Urząd opłat stemplowych w Krakowie wymierzył kartą wymiarową z 11 sierpnia 1930 opłatę stemplową według 4% stawki od umówionej ceny sprzedaży w kwocie 150.000 zł. Od wymiaru płatnik wniósł odwołanie, w którem podniósł zarzut, że od wymienionego wyżej pisma z 21 lipca 1930 należy się opłata według 1% stawki, albowiem chodzi w danym wypadku o nabycie przy parcelacji, przy zachowaniu przepisów ustawy o wykonaniu reformy rolnej, w świetle których jest obojętnem, że nabywca jest właścicielem dóbr ziemskich. Izba Skarbowa w Krakowie orzeczeniem z 28 maja 1932 odwołania nie uwzględniła, zaznaczając w motywach, że przewidziana w art. 58 ust. 3 u. o. s. 1% stawka dotyczy jedynie sprzedaży działek, przeznaczonych na cele, określone w art. 50 i 51 ustawy z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust., a więc na uzupełnienie karłowatych gospodarstw, na tworzenie nowych samodzielnych osad i t. p.

Skarga na powyższe orzeczenie Izby Skarbowej, wniesiona do NTA, zwalcza powyższe stanowisko Izby, jako niezgodne z ustawą.

NTA rozważył, co następujące:

Spór sprowadza się do kwestji prawnej, a mianowicie, czy ulgowa 1% stawka z art. 58 ust. 3 u. o. s. odnosi się jedynie do aktów przeniesienia własności, sporządzanych dla zrealizowania celów, o których jest mowa w art. 50 i 51 ustawy z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. o wykon. ref. roln. Otóż NTA jeszcze w wyroku z 18 kwietnia 1931 l. rej. 2033/28 (Nr. 452 S Zbioru wyroków)[1]) wypowiedział pogląd, że za odpowiadającą intencjom ustawy, traktującej o parcelacji z punktu widzenia interesu publicznego, a więc za zasługującą na przewidziane w ustawie specjalne poparcie i ulgi, uznana być może tylko taka parcelacja, która prowadzi do urzeczywistnienia celów, wyszczególnionych w art. 50 i 51 ustawy o wykon. ref. roln. Według motywów, zawartych w powyższym wyroku, na które NTA na zasadzie § 57 swego regulaminu powołuje się, ulgowa 1% stawka z art. 58 ust. 3 u. o. s. nie może być stosowana do tych wypadków przeniesienia własności nieruchomości, które nie zmierzają do urzeczywistnienia celów, wymienionych w powołanych wyżej artykułach ustawy o wykon. ref. roln.

O ile chodzi o następny zarzut, że w danym wypadku pobrana została opłata w wysokości 1% za nadzór nad parcelacją, coby zdaniem skar-

---

[1]) Por. OPA 402/33, 679/34.

żącego uzasadniało wymiar jedynie opłaty ulgowej 1%, gdyż inaczej cała tranzakcja byłaby opodatkowana podwójnie, to zauważyć należy, że skarżący nie zdołał przytoczyć na poparcie swego twierdzenia żadnego przepisu, z któregoby wynikało, że pobranie opłaty za nadzór nad parcelacją wyłącza pobranie opłaty, przewidzianej w ust. 1 art. 58 u. o. s. Wbrew powyższemu stanowisku skarżącego należy stwierdzić, że obie opłaty mają odrębny charakter, że każda z nich opiera się na odrębnym tytule ustawowym i że wobec tego obie opłaty mogą być wymierzane niezależnie jedna od drugiej.

Z przytoczonych wyżej powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

Opłata za nadzór nad parcelacją wiąże się z tem, że parcelacja w myśl obowiązujących obecnie przepisów może się odbywać tylko z udziałem władzy państwowej i że oczywiście ten udział władzy państwowej, polegający na wykonaniu szeregu czynności urzędowych, powoduje wydatki z kasy państwowej; byłoby niesłuszne, gdyby te wydatki były ponoszone z ogólnych wpływów podatkowych, gdyby więc w wydatkach tych uczestniczyli również ci obywatele, którzy (jak w szczególności mieszkańcy miast) nie mają nic wspólnego z parcelacją nieruchomości, poświęconych uprawie rolnej. Opłata więc za nadzór nad parcelacją jest „opłatą skarbową“ we właściwem znaczeniu (opłatą tego rodzaju, jaką przewidują rozdziały XXX i XXXI u. o. s.), gdy natomiast „opłata stemplowa“, przewidziana w rozdziale X u. o. s., jest z istoty swej (według pojęć nauki skarbowości) rodzajem podatku, pobieranym także w tych przypadkach, w których przejście własności nieruchomości dokonywa się bez żadnego współdziałania władzy państwowej. Skoro opłata stemplowa w wysokości 4% od pisma, stwierdzającego sprzedaż nieruchomości drogą licytacji sądowej (art. 52 p. 2 u. o. s.) należy się niezależnie od opłaty sądowej, uiszczonej w związku z sądowem postępowaniem egzekucyjnem, którego częścią jest dana licytacja, to oczywiście także w przypadku niniejszym wysokość opłaty, należnej w myśl rozdz. X, jest zupełnie niezależna od faktu należności opłaty za nadzór nad parcelacją.

Achilles Rosenkranz

1208.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odstąpienie udziału w kontyngencie cukru.

Umowa, zawarta między cukrowniami, mająca za przedmiot odstąpienie udziału w kontyngencie cukru (art. 7 ustawy z 22 lipca 1925 poz. 630 Dz. Ust.), nie podpada pod przepis art. 67 ust. 1 p. 1 u. o. s. (Teza).

Wyrok NTA z 22 maja 1935 l. rej. 6478/33, 6479/33 w sprawie firm: Towa-

rzystwo Fabryk Cukru i Rafinerji „Łubna“ i „Szreniawa“ Sp. Akc. w Warszawie oraz Towarzystwo Karwice—Ozierańskiej Cukrowni i Rafinerji Sp. Akc. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym z 11 lutego 1933 Urząd opłat stemplowych w Warszawie wymierzył od umowy, mocą której Towarzystwo Karwice-Ozierańskiej Cukrowni i Rafinerji odstąpiło Towarzystwu Fabryk Cukru i Rafinerji „Łubna“ i „Szreniawa“ swój udział w kontyngencie w ilości 8.500 cent. metr. za cenę 446.250 zł, opłatę stemplową według 1% stawki na zasadzie art. 66 u. o. s. Odwołań, w których skarżące, powołując się na przepis art. 67 ust. 1 p. 1 u. o. s., domagały się zastosowania do powyższej umowy 0,2% stawki, Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie nie uwzględniła orzeczeniem z 29 maja 1933.

Powyższe orzeczenie Izby stanowi przedmiot dwu odrębnych skarg do NTA, w których skarżące powtarzają zarzuty, podniesione w odwołaniach.

NTA rozpatrzył na zasadzie art. 79 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust. obie skargi łącznie i rozważył, co następuje:

Pozwana władza odmówiła w konkretnym wypadku zastosowania 0,2% stawki na tej zasadzie, że umowa o odstąpienie udziału w kontyngencie cukru nie może być uznana za zawartą w zakresie przedsiębiorstwa skarżących. To stanowisko pozwanej władzy NTA uznał za trafne. Ustawa bowiem, mówiąc w art. 67 p. 1 o umowach, zawieranych w zakresie przedsiębiorstwa, mogła mieć na uwadze tylko umowy, dotyczące tej działalności danego przedsiębiorstwa, która stanowi treść tegoż przedsiębiorstwa, t. j. dla której dane przedsiębiorstwo zostało utworzone. Taką działalnością przedsiębiorstwa cukrowni jest oczywiście produkcja oraz zbyt cukru, toteż wszelkie tranzakcje cukrowni, które związane są z tą działalnością, uznać należy za zawierane w zakresie jej przedsiębiorstwa. Tej działalności nie dotyczą natomiast umowy, będące wynikiem norm prawa publicznego, mających na celu organizację obrotu cukrem oraz zapobieżenie nadmiarowi produkcji cukru, umowy takie bowiem nie pozostają w przyczynowym związku z samą działalnością produkcyjną cukrowni, nie mogą więc tem samem być uznane za zawarte w zakresie jej przedsiębiorstwa. Toteż umowa, zawarta przez skarżące, mająca za przedmiot odstąpienie udziału w kontyngencie cukru, która ma więc na celu złagodzenie skutków ograniczeń produkcyjnych natury publicznej, nie podpada pod przepis art. 67 p. 1 u. o. s., przewidujący 0,2% stawkę.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargi, jako nieuzasadnione.

NTA, jak wynika z treści wyroku i uzasadnienia, przyjął za niewątpliwe, że działalnością przedsiębiorstwa cukrowni jest oczywiście produkcja i zbyt cukru, że umowa o odstąpienie udziału w kontyngencie cukru między cukrowniami, jako będąca wynikiem norm prawa publicznego, mającego na celu zapobieżenie nadmiernej produkcji, nie pozostaje w związku przyczynowym z samą działalnością produkcyjną cukrowni i że umowa taka ma na celu uchylenie skutków ograniczeń produkcyjnych natury publicznej.

Powyższe uzasadnienie, jak i konkluzja wyroku, może nasunąć zastrzeżenia co do swej trafności.

W sprawie obrotu cukrem obowiązuje dotychczas ustawa z 22 lipca 1925 o uregulowaniu obrotu cukrem na obszarze Rzeczypospolitej poz. 630 Dz. Ust., zmieniona częściowo ustawą z 5 listopada 1931 poz. 770 Dz. Ust. i rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 818 Dz. Ust.

Ażeby móc ocenić należycie stosunek powyższej ustawy do sprawy odstępowania udziału w kontyngencie między cukrowniami, pozwolę sobie nieco obszerniej omówić następujące kwestje:

1) czy ustawa powyższa miała rzeczywiście na celu zapobieżenie nadmiarowi produkcji cukru, a zatem ograniczenie tejże produkcji,

2) co to jest kontyngent i co to jest udział w kontyngencie, o który tu idzie, tudzież czy ten udział w kontyngencie pozostaje w jakimś związku przyczynowym z działalnością produkcyjną i zbytem cukru cukrowni odstępującej, jak i nabywającej taki udział,

3) czy umowa o odstąpienie udziału w kontyngencie między cukrowniami ma na celu uchylenie ograniczeń produkcyjnych natury publicznej,

4) czy umowa taka może być uważana za zawartą w zakresie przedsiębiorstwa cukrowni, jak tego wymaga przepis art. 67 p. 1 u. o. s.

ad 1) Ustawa o uregulowaniu obrotu cukrem obowiązuje od września 1925. Produkcja cukru w kolejnych kampanjach 1924/25 do 1929/30 wynosiła ton 442.057, 521.264, 501.407, 504.925, 671.953, 822.856. Poczynając od kampanji 1930/31 rozpoczyna się spadek produkcji cukru, spowodowany spadkiem spożycia cukru w Polsce w związku z wzmagającym się kryzysem gospodarczym tudzież wskutek przystąpienia przemysłu cukrowniczego w Polsce do umowy Chadbourne'a, ograniczającej eksport cukru z Polski na rynek światowy.

Podane wyżej cyfry wzrastającej z roku na rok w ciągu 6 lat obowiązywania powyższej ustawy produkcji cukru w Polsce dowodzą najlepiej, czy ustawa powyższa miała na celu zapobieżenie nadmiarowi produkcji cukru w Polsce.

ad 2) Pojęcie kontyngentu cukru określono w art. 1 lit. a) pow. ustawy w ten sposób, że jest to ilość cukru, jaka ma być wypuszczona z wszystkich czynnych w danej kampanji cukrowni na rynek wewnętrzny na zaspokojenie potrzeb ludności. Ilość tę wyznacza co roku Minister Skarbu (kontyngent).

Powyższą ilość dzieli również Minister Skarbu zgodnie z postanowieniem art. 3 ustawy między wszystkie w danej kampanji czynne cukrownie proporcjonalnie do ich produkcji, a ilość cukru, przypadająca z tego podziału na poszczególną cukrownię, stanowi jej udział w kontyngencie, czyli jej prawo do wypuszczenia na rynek wewnętrzny tej przez Ministra Skarbu określonej ilości cukru, wyprodukowanego w danej kampanji przez daną cukrownię.

Ponieważ podział kontyngentu między cukrownie dokonywany był i jest proporcjonalnie do produkcji każdej cukrowni, przeto i ten przepis oddziaływa pośrednio na wzrost produkcji, a nie na jej ograniczenie.

Z treści całej ustawy wynika, że miała ona na celu przedewszystkiem zapewnienie

wszystkim czynnym cukrowniom udziału w zaopatrzeniu rynku wewnętrznego (kontyngencie) i to proporcjonalnie do ich produkcji. Do osiągnięcia tego celu zmierzała ustawa w ten sposób, że od cukru, wypuszczanego na rynek wewnętrzny z poszczególnej cukrowni w granicach przyznanego jej przez Ministra Skarbu udziału w kontyngencie, opłacało przedsiębiorstwo cukrowni normalną akcyzę w kwocie 35 zł od 100 kg cukru. Jeżeli natomiast przedsiębiorstwo chciało wypuścić na rynek wewnętrzny i dalszą część swej produkcji, czyli t. zw. pozakontyngent, czego ustawa zresztą nigdzie nie zabrania, natenczas od tej ilości cukru musiało płacić już akcyzę w kwocie 125 zł od 100 kg cukru (art. 12 ustawy). Skutek tego przepisu był taki, że sprzedaż pozakontyngentu na rynku wewnętrznym narażała przedsiębiorstwo na znacznie większe straty, aniżeli wywóz tego cukru zagranicę celem sprzedania go na rynku światowym.

Ponieważ produkcja cukru w Polsce już od r. 1924 była wyższa od zapotrzebowania rynku wewnętrznego, nieuniknionem następstwem ustawy było nałożenie na wszystkie cukrownie obowiązku eksportu pewnej ilości cukru pozakontyngentowego zagranicę celem sprzedania go na rynku światowym.

ad 3) Cukrownie w Polsce są — jak wiadomo — bardzo nierównomiernie rozmieszczone. W dzielnicy zachodniej, produkującej ponad 50% ogólnej ilości cukru w Polsce, mamy znaczny nadmiar produkcji, gdzieindziej znowu, jak np. na Wileńszczyźnie, niema ani jednej fabryki cukru. Gdyby więc przy tem nierównomiernem rozmieszczeniu cukrowni zastosowano z całym rygorem powyższe postanowienia ustawy, musiałyby pewne ilości cukru kontyngentowego być przewożone z cukrowni np. wielkopolskich i pomorskich na Kresy Wschodnie i wzajemnie znowu pewne ilości cukru pozakontyngentowego z kilku cukrowni kresowych musiałyby być znowu przewożone do Gdańska lub Gdyni celem eksportu zagranicę. Aby więc nie narażać cukrowni na ponoszenie kosztów tych niecelowych i zbytecznych przewozów cukru i dać im możność zbytu jak największej ilości cukru na miejscu w kraju za opłatą normalnej akcyzy, przewidziano w art. 7 ustawy dla cukrowni prawo odstępowania udziałów w kontyngencie między sobą, z tem atoli ograniczeniem, że cukrownia, nabywająca od drugiej jej udział w kontyngencie, może to uczynić tylko w granicach swego pozakontyngentu, t. j. w granicach swej rzeczywistej produkcji i swej możności zbytu tego cukru na rynku wewnętrznym i to tylko za zgodą Ministra Skarbu (§ 22 rozp. wykon.).

W ten sposób atoli i udział każdej cukrowni w kontyngencie, czyli prawo sprzedaży przypadającej na nią ilości cukru na rynku wewnętrznym za opłatą normalnej akcyzy, i nabycie takiego udziału przez inną cukrownię uzależniono już w samej ustawie nietylko od produkcji cukrowni pozbywającej swój udział, lecz przedewszystkiem od produkcji i od możności zbytu nabytego udziału po stronie cukrowni nabywającej, czyli że przeniesienie udziału w kontyngencie związano w ten sposób z działalnością produkcyjną obu cukrowni kontraktujących i z możliwością zbytu tego udziału po stronie cukrowni nabywającej.

Jak więc z powyższego wynika, umowa o nabycie udziału w kontyngencie miała na celu uchylenie nadmiernych różnic w kosztach transportu cukru eksportowego, wynikających z położenia poszczególnych cukrowni.

ad 4) NTA w wyroku ustalił tezę, że umowa o przeniesienie udziału w kontyngencie nie jest zawierana w *zakresie przedsiębiorstwa* cukrowni w rozumieniu przepisu art. 67 p. 1 u. o. s.

Jakież więc umowy należy uznać za zawierane w zakresie przedsiębiorstwa wogóle? M. zd., będą to wszelkie umowy umożliwiające osiągnięcie celu, dla którego założono dane przedsiębiorstwo.

Przedsiębiorstwa cukrowni w Polsce, jak o tem świadczy najlepiej ich stosunkowo

niewielka wytwórczość, powstawały po największej części — z wyjątkiem paru cukrowni w b. zaborze pruskim — jako przedsiębiorstwa rolnicze, w celu przerabiania przeważnie własnych buraków na cukier i sprzedawania go na okolicznym rynku, a zatem na rynku wewnętrznym. Eksport cukru zagranicę nie leżał bynajmniej w ich zamierzeniach. Obowiązek eksportu został 90% cukrowni narzucony ustawą w imię interesu powszechnego.

Umowy zatem o przeniesienie udziału w kontyngencie, mające na celu uniknięcie nierentującego się eksportu i umożliwienie korzystniejszej sprzedaży cukru na rynku wewnętrznym, a zatem osiągnięcie celu, dla którego cukrownie w b. zaborze austrjackim, rosyjskim i przeważna ilość w b. zaborze pruskim zostały założone, należałoby uznać za zawierane w zakresie przedsiębiorstwa.

Ograniczenie przedsiębiorstwa cukrowni do faktycznej produkcji i faktycznego zbytu cukru, jak to czyni NTA w swym wyroku, nie wydaje mi się trafne choćby z tego powodu, że przecież każda cukrownia oprócz cukru sprzedaje również i melas i inne t. zw. produkty uboczne, i sprzedaż ta zawierana jest niewątpliwie w zakresie przedsiębiorstwa cukrowni.

Władze skarbowe zaliczają tu także np. umowy plantatorskie, w których rolnik podejmuje się obsiać pewien obszar swej roli burakami i dostawić je po kilku miesiącach cukrowni, cukrownia zaś obowiązuje się buraki te od rolnika zakupić. Umowa ta nie stoi, m. zd., w bliższym związku przyczynowym z uznanym przez NTA zakresem przedsiębiorstwa cukrowni, aniżeli nabycie udziału w kontyngencie ze sprzedażą wyprodukowanego cukru na rynku wewnętrznym, czyli z celem, dla którego cukrownię założono.

Zauważyć należy, że jedyny i powszechnie za miarodajnego uważany komentator ustawy o opłatach stemplowych A. Rosenkranz w objaśnieniach do art. 67 p. 1 u. o. s. na str. 444 swego dzieła zalicza do zakresu przedsiębiorstwa również np. umowy o kupno prawa patentu na wynalazek i t. p., jeżeli korzystanie z wynalazku jest potrzebne do prowadzenia przedsiębiorstwa. Czy więc prawo, mające na celu potanienie produkcji, należy uważać za bliższe zakresu przedsiębiorstwa, aniżeli prawo sprzedaży cukru na rynku wewnętrznym? Sprawę tę zresztą przesądza do pewnego stopnia sama ustawa o obrocie cukrem w art. 7, przewidując wyraźnie zawieranie takich umów, jako widocznie leżących w zakresie przedsiębiorstwa cukrowni i niesprzeciwiających się interesowi publicznemu, reprezentowanemu w ustawie.

Władysław Terczyński

1209.

CŁO.

Przywóz do Polski towarów z kontyngentów gdańskich[1]).

Przepisy art. 133 1. 2 i § 2 lit. b) art. 134 u. k. s. nie wyłączają się wzajemnie. Przepis art. 133 u. k. s. ma charakter przepisu dyspozycyjnego, w stosunku do którego przepisy art. 134 i 135 u. k. s. zawierają sankcje karne.

Art. 133 1. 2 u. k. s. obejmuje zarówno wprowadzenie towarów ze

[1]) Por. OPA 270/33, 271/33, 447/33, 772/34, 1164/35.

wspólnej zagranicy, jakoteż wprowadzenie na obszar Rzeczypospolitej Polskiej towarów kontyngentowych gdańskich.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 7 września 1934 3 K. 794/34.

...Przedmiotem oskarżenia i skazania oskarżonego był jeden i ten sam czyn ciągły, polegający na wprowadzeniu z Gdańska do obszaru Rzeczypospolitej Polskiej 47 piór wiecznych pochodzenia niemieckiego, należących do kontyngentów gdańskich. Okoliczność, że akt oskarżenia wskazywał jako datę dokonania przestępstwa rok 1931, podczas gdy na przewodzie sądowym czas popełnienia tego przestępnego czynu ustalony został na lata 1930—1931, nie wpływa na zmianę tożsamości czynu, zaczem zarzut obrazy art. 2 k. p. k. jest bezpodstawny.

Sąd bez błędu skwalifikował czyn oskarżonemu przypisany jako przestępstwo z art. 133 l. 2 i z § 2 lit. b) art. 134 u. k. s. Przepisy te, wbrew mniemaniu kasacji, nie wyłączają się wzajemnie, lecz przeciwnie przepis art. 133 u. k. s. ma charakter przepisu dyspozycyjnego, w stosunku do którego przepisy art. 134 i 135 u. k. s. zawierają sankcje karne, na co zresztą wyraźnie wskazuje powołanie w art. 134 i 135 przepisu art. 133.

W szczególności art. 133 u. k. s. w punkcie 2 obejmuje zarówno wprowadzenie ze wspólnej zagranicy, jakoteż wprowadzenie na obszar Rzeczypospolitej Polskiej towarów kontyngentowych gdańskich (ustęp końcowy tego przepisu).

Mylny jest pogląd kasacji, jakoby pod rządem u. k. s. z r. 1926 sprowadzanie do Polski z W. M. Gdańska towarów kontyngentowych nie ulegało karze. SN wyjaśnił już w uchwale całej Izby Karnej z 2 czerwca 1930 (Zbiór 58/30), iż przywóz bez właściwego zezwolenia na obszar Rzeczypospolitej Polskiej z obszaru W. M. Gdańska towarów, pochodzących z kontyngentów, przewidzianych w cz. 3 art. 212 umowy polsko-gdańskiej (poz. 139/22 Dz. Ust.), stanowi przestępstwo z art. 47 u. k. s.

Gdy zatem czyn oskarżonego pod rządem u. k. s. z 1926 r., obowiązującej w czasie popełnienia czynu, stanowił przestępstwo, podpadające pod przepis art. 47 u. k. s., którego sankcja karna jest łagodniejsza niż przewidziana w mającym obecnie zastosowanie art. 46 u. k. s. z 1932 r., to sąd zasadnie i bez obrazy art. 236 u. k. s. wymierzył oskarżonemu karę z art. 46 u. k. s....

Wywody SN w uzasadnieniu wyroku są powtórzeniem wywodów z uchwały całej Izby Karnej z 2 czerwca 1930 (Zbiór 58/30). Jednakże obecnie po wydaniu u. k. s. z 1932 r. argumentację należałoby poddać rewizji. Pod rządem u. k. s. z 1926 r., wobec braku przepisu analogicznego do obecnego art. 134 § 2 lit. b), SN rozciągnął w drodze interpretacji moc art. 47 u. k. s. do czynu, polegającego na sprowadzaniu do Polski towarów z kontyngentów gdańskich, niezależnie od tego, czy towary takie były wymie-

nione w taryfie celnej jako podlegające cłu, czy też były wolne od cła. Istota przestępstwa według art. 47 polegała na sprowadzeniu zakazanych do przywozu towarów z zagranicy przez Gdańsk. Sprowadzanie towarów zakazanych do przywozu, jeśli towary te podlegały cłu, według ustalonej praktyki SN nie stanowiło przestępstwa z art. 47, lecz z art. 51 u. k. s. i tylko dla towarów sprowadzanych przez Gdańsk SN w drodze rozciągłej interpretacji zastosował art. 47. Wytworzyła się wówczas taka sytuacja, że sprowadzenie takiego towaru przez wszelką granicę ulegało karze z art. 51, a sprowadzenie tegoż towaru przez Gdańsk ulegało karze z art. 47. Tekst ustawy nie upoważniał — m. zd. — do takiego rozróżniania sankcyj karnych w zależności od punktu granicznego, który był miejscem dokonania przestępstwa. Obecnie pod rządem u. k. s. z 1932 r. przywóz towarów z kontyngentów gdańskich jest wyraźnie zagrożony sankcją karną przez art. 133 i 134, dlatego też obecnie niema potrzeby uciekać się do niedopuszczalnej w zasadzie rozciągłej interpretacji normy karnej.

Aleksander Tempel

1210.

CŁO.

Przywóz do Polski z W. M. Gdańska towarów, dopuszczonych do obrotu w Gdańsku, wbrew zakazowi przywozu.

Towary dopuszczone do wolnego obrotu na obszarze W. M. Gdańska, a wprowadzone na obszar Rzeczypospolitej wbrew zakazowi przywozu, stanowią przedmiot przemytu bez względu, czy przestępstwo popełniono z winy umyślnej czy nieumyślnej. Dla bytu tego przestępstwa nie ma również żadnego znaczenia okoliczność, w czyjem posiadaniu znalazł się zakazany do przywozu towar.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 28 stycznia 1935 3 K. 1683/34.

... Zarzut, dotyczący rzekomego braku ustalenia czynu przez niewskazanie, jakie towary zakazane do przywozu zostały sprowadzone na obszar Polski i na podstawie jakiego postanowienia są zakazane do przywozu, znajduje odparcie w treści wyroku i jest dlatego bezzasadny.

Wyrok bowiem tak w sentencji jak i w uzasadnieniu wylicza, jakie towary zakazane do przywozu oskarżony na skutek swego zamówienia sprowadził z Gdańska do kraju, brak zaś szczegółowego wyliczenia ilości i jakości danego towaru ustawie nie uchybia, ponieważ w wypadku zaszłej już rozsprzedaży, t. j. nieujęcia przedmiotu sprowadzonego z Gdańska do kraju, sąd był w prawie przyjąć ilość i wartość sprowadzonych towarów w przybliżeniu stosownie do danych okoliczności, przyczem w takich wypadkach podstawą wymiaru kary pieniężnej jest już nie ścisła ilość i wartość przedmiotów przestępstwa, lecz norma ustawowa określona w ust. 3 art. 13 u. k. s.

Oskarżony dla zamówienia i przywozu towarów, o które tu chodzi, powinien był uzyskać zezwolenie władzy polskiej, ponieważ pochodziły one z kontyngentu W. M. Gdańska, tam sprowadzone były na podstawie p. 3 art. 212 załącznika do umowy polsko-gdańskiej z r. 1921 i dopuszczone do wolnego obrotu tylko na obszarze Wolnego Miasta.

Towary odnośne, dopuszczone do wolnego obrotu na obszarze Wolnego Miasta, służyć mają jedynie dla pokrycia jego własnej konsumcji i zabezpieczenia jego produkcji, natomiast towary takie wprowadzone na obszar Rzeczypospolitej jako zakazane do przywozu stanowią przemytnictwo, które jest zagrożone sankcją karną z art. 46 u. k. s.

Skoro zaś oskarżeni przywóz tych towarów uskutecznili bez uzyskania zezwolenia władzy polskiej, przeto obaj są sprawcami omawianego przestępstwa, ponieważ obaj brali udział w sprowadzeniu zakazanych do przywozu towarów, przyczem dla bytu tego przestępstwa nie ma istotnego znaczenia okoliczność, w czyjem posiadaniu znalazł się zakazany towar.

W tej mierze wywody kasacji, rozstrząsające odpowiedzialność oskarżonego Z. z punktu widzenia pomocnictwa, są niesłuszne, jak i twierdzenie, że czyn przypisany oskarżonemu ulegać może tylko sankcji z art. 49 u. k. s., ileże w niniejszym wypadku o uszczupleniu należytości celnych wcale nie mogło być mowy i oskarżony do żadnej deklaracji celnej wogóle nie był obowiązany, gdyż towary kontyngentowe zostały już oclone w Wolnem Mieście, objętem z Polską wspólną granicą, a sam fakt przywozu towarów kontyngentowych, sprowadzonych przez Gdańsk ze wspólnej zagranicy, stanowił przestępstwo z art. 46 u. k. s., które ulega bez względu na to, czy popełnione zostało umyślnie czy też nieumyślnie (art. 5 u. k. s.), karze przewidzianej w cyt. art. 46 u. k. s.

Wyrok, w konkluzji słuszny, zawiera w uzasadnieniu pewną nieścisłość. Uzasadnienie możnaby uzupełnić przez powołanie art. 134 § 2 lit. b) u. k. s. Pod rządem u. k. s. z 1926 r. kwestja karalności (według art. 47) sprowadzania do Polski towarów z kontyngentów gdańskich była sporna, szczególnie o ile dotyczyło to towarów podlegających cłu. Obecnie art. 134 § 2 lit. b) wyraźnie wskazuje, że do czynów takich stosuje się art. 46. Natomiast niepotrzebnie SN w uzasadnieniu wskazuje, że „oskarżony dla zamówienia i przywozu towarów, o które tu chodzi, powinien był uzyskać zezwolenie władzy polskiej, ponieważ pochodziły one z kontyngentów W. M. Gdańska..." i dalej: „skoro zaś oskarżeni przywóz tych towarów uskutecznili bez uzyskania zezwolenia władzy polskiej." Argumentacja ta jest błędna. żadnego zezwolenia na przywóz towarów z kontyngentów gdańskich do Polski wogóle uzyskać nie można, gdyż żadna władza nie jest uprawniona do wydania takiego zezwolenia. Przywóz do Polski towarów z kontyngentów gdańskich jest zakazany pod sankcją karną w myśl przepisu art. 134 § 2 lit. b) u. k. s. — zwolnienie tego czynu z pod sankcji karnej nie leży w mocy władzy administracyjnej. Zakazy przywozu różnych towarów z zagranicy są wydawane drogą rozporządzeń i w tych rozporządzeniach przewidziane jest, jaka władza może zwalniać od zakazu przywozu, czyli udzielać pozwoleń na przywóz. Inaczej jednak ma się rzecz

z przywozem do Polski towarów z kontyngentów gdańskich. Dlatego też SN niepotrzebnie wskazuje na obowiązek uzyskania pozwolenia na przywóz towarów z gdańskich kontyngentów i przez to niewłaściwie określa istotę przestępstwa.

Aleksander Tempel

1211.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Pojęcie sankcji karnej z art. 236 u. k. s. a przedawnienie.

Przez sankcję z art. 236 u. k. s. rozumieć należy tylko sam wymiar zagrożenia karą, natomiast warunki przedawnienia nie wchodzą w zakres pojęcia sankcji karnej.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 15 września 1934 3 K. 870/34.

... Ustawa karna skarbowa z 18 marca 1932 reguluje kwestję stosowania przepisów ustawowych przy zmianie ustaw odmiennie, niż to uczynił kodeks karny, i postanowienia tejże ustawy karnej skarbowej, jako zawierające przepisy szczegółowe (art. 2 u. k. s.), muszą być stosowane przed ogólnemi normami prawnemi k. k.

Z uwagi na powyższe i na mocy art. 326 u. k. s. z r. 1932 stosować należy ustawę karną skarbową z 18 marca 1932 w całej jej treści do przestępstw popełnionych przed jej wejściem w życie (art. 40, 41 u. k. s.). Wyjątek przewiduje ustawa w zdaniu drugiem art. 236 tylko dla sankcyj karnych, które stosować należy według dawnej ustawy, o ile są łagodniejsze, atoli przez sankcję rozumieć należy tylko sam wymiar zagrożenia karą, warunki przedawnienia nie wchodzą w zakres pojęcia sankcji karnej. Gdy zaś od chwili popełnienia przez oskarżonego czynu przestępnego nie upłynęło lat dziewięć (art. 41 u. k. s.), zarzut kasacji oskarżonego okazuje się bezzasadny.

Powyższa teza, wypowiedziana już kilkakrotnie przez SN, budzi poważne wątpliwości zarówno ze stanowiska teoretycznego, jak też de lege lata. Tezę tę poddał trafnej krytyce Mogilnicki w „Gazecie Sądowej Warszawskiej" Nr. 2 z 1934 r. („Art. 236 ustawy karnej skarbowej a przedawnienie"), uważam zatem za stosowne owe krytyczne uwagi jedynie uzupełnić.

I. 1. Jak wiadomo, w nauce prawa karnego od dawien dawna zdobyła panowanie zasada: lex retro non agit. Jedynie wyroki sądowe odnoszą się do przeszłości, ustawy zaś mogą mieć zastosowanie tylko do przyszłości. Od tej zasady, podyktowanej względami słuszności, a znajdującej jednocześnie swe uzasadnienie w istocie kary, wytworzyły się

dwa odstępstwa. I tak: a) o ile późniejsza ustawa uznaje za bezkarne czyny, które przedtem stanowiły przestępstwo, wówczas nie można również tych dawniej popełnionych czynów uważać więcej za karalne; b) o ile późniejsza ustawa przepisuje łagodniejsze kary, aniżeli dawniejsza, wówczas nie można czynów dawniej popełnionych surowiej karać, jak na to zezwala nowsza ustawa.

Te powszechnie przyjęte i gorliwie bronione prawidła znajdują swe uzasadnienie w myśli, że państwo, wydając łagodniejszą ustawę, tem samem orzeka o niesprawiedliwości dawniejszego surowszego przepisu, a zatem nie może wbrew swemu przekonaniu, owej uchylonej ustawy stosować. Ponadto zasada lex retro non agit w odniesieniu do surowszej ustawy o tyle jest jeszcze słuszna, że zapobiega możliwości wydawania surowszych ustaw okolicznościowych, które nie są niczem innem, jak tylko zamaskowanym gabinetowym wymiarem sprawiedliwości.

O ile chodzi o stanowisko ustawodawstw w tej materji, tyle można naogół stwierdzić, że niezależnie od tego, jakiej hołdują zasadzie: lex retro non agit czy też lex retro agit, każą stosować ustawę dla oskarżonego korzystniejszą. Na tem stanowisku stoi także polski kodeks karny, sankcjonując w art. 2 § 1 wprawdzie zasadę lex retro agit, jednak cum exceptione legis mitioris. Nowa ustawa nie może mieć zatem zastosowania: a) do takich czynów, które wogóle nie stanowiły przestępstwa według ustawy czasu popełnienia, oraz b) do takich czynów, dla których dawniejsza ustawa była względniejsza.

Stąd jedynie też w tym sensie tłumaczyć należy przepis art. 236 u. k. s. z 18 marca 1932.

2. Przy rozstrzyganiu pytania, która z dwóch ustaw jest łagodniejsza, albo względniejsza, uważać należy za taką tę ustawę, której zastosowanie w konkretnym wypadku jest dla sprawcy n a j k o r z y s t n i e j s z e. O stopniu łagodności więc albo względności nie można nigdy wnioskować tylko z porównywania poszczególnych ustaw. Takie wnioskowanie bowiem in abstracto nie daje w wielu wypadkach pozytywnego wyniku; i tak np. gdy dawniejsza ustawa wymaga do przedawnienia przestępstwa krótszego czasokresu, przedawnienie to jednakowoż przerywa każda czynność prokuratora lub sędziego, nowsza natomiast ustawa przepisuje dłuższy czas przedawnienia, którego przerwę powoduje jedynie czynność sędziego, wówczas nie można wogóle in abstracto rozstrzygnąć, która z nich jest łagodniejsza. Przy rozpatrywaniu wypadku in concreto nie ulega wątpliwości, że łagodniejszą będzie ta ustawa, która do ukarania wogóle nie dopuszcza (t. zw. Nichtstrafgesetz); to też te ustawy, które dopuszczają moc wsteczną łagodniejszych przepisów (jak np. niem. ustawa karna), uważają również za rodzaj złagodzenia ustawy — tejże całkowite uchylenie, bez względu na to, czy ustawa uchylona została aktem ustawodawczym, czy też przez upływ czasokresu ważności. Następnie, łagodniejszą będzie również ta ustawa, w myśl której wskutek przedawnienia, braku wniosku lub z innych przyczyn wykluczone jest postępowanie karne, gdyby nawet zagrażała surowszą karą.

W dawniejszej nauce sporna była kwestja, czy postanowienia, odnoszące się do przedawnienia, należą do prawa karnego materjalnego, czy też formalnego, a więc czy należy im przyznać, o ile są łagodniejsze, moc wsteczną. Dziś zdaje się nie ulegać więcej wątpliwości, że postanowienia o przedawnieniu mają charakter i znaczenie postanowień prawno-materjalnych, rozstrzygają bowiem pytanie, czy przestępstwa po upływie pewnego czasu i pod pewnemi warunkami mają być karane. Według powszechnie przyjętego poglądu przedawnienie stanowi jeden z powodów umorzenia kary. Jedynie przedawnienie wykonania kary możnaby zaliczyć do dziedziny prawa procesowego, ponieważ w tym wypadku jest ono powodem uchylającym nie roszczenie karne jako takie, lecz jedynie prawo wykonania kary. Z tego stanowiska wychodząc, łatwo jest rozstrzygnąć

poszczególne wypadki. O ile przedawnienie podług dawnej ustawy jest już ukończone w chwili ogłoszenia nowej, wówczas ta nowa ustawa nie ma żadnego więcej wpływu na przedawnione przestępstwo: zgasło bowiem tutaj prawo państwa do ukarania, przestępstwo zostało umorzone, działanie wstecz nie da się wogóle prawnie pomyśleć. Gdy nowa ustawa zaprowadza krótszy czas dla przedawnienia, wówczas odnosi się on również do przestępstw dawniej popełnionych, państwo bowiem wypowiedziało tutaj łagodniejsze przekonanie, karząc zaś według tego przekonania umorzone przestępstwo, popaśćby musiało w sprzeczność. Wreszcie, gdy nowa ustawa wyklucza przedawnienie przy niektórych przestępstwach albo je utrudnia, bądźto przedłużając czasokres przedawnienia, bądź też przepisując nowe, utrudniające przedawnienie warunki, musi ustąpić pierwszeństwa dawnej ustawie, t. j. ustawie czasu popełnienia, w myśl tego, co poprzednio powiedziano. Charakterystyczne jest pod tym względem stanowisko rosyjskiego kodeksu karnego z r. 1903, który chociaż w art. 14 przeprowadza bezwzględnie zasadę wstecznego działania przepisów karnych, także surowszych, jednak czyni odstępstwo odnośnie do terminu przedawnienia.

Stąd należy przyjąć, że gdy ustawa każe tłumaczyć różnicę dawnych i nowych przepisów karnych na korzyść sprawcy, odnosić się to musi również do kwestji przedawnienia, a zatem w tym jedynie sensie należy wykładać przepis art. 236 u. k. s.

II. SN w pow. wyroku szuka uzasadnienia dla swego poglądu w wyrazach „sankcje karne“, któremi się posługuje ustawodawca w art. 236 u. k. s. Wychodzi mianowicie z założenia, że „przez sankcję rozumieć należy sam wymiar zagrożenia karą“, i stąd wnioskuje, iż „warunki przedawnienia nie wchodzą w zakres pojęcia sankcji karnej“. Z wadliwości samego założenia wypływa błędność tego rodzaju wniosku.

Wyraz „sankcja“ nie ma wogóle zastosowania w art. 236 u. k. s., pozbawiony jest bowiem sensu na tle i w związku ze znaczeniem innych wyrazów odnośnego zdania. W języku polskim „sankcja“ oznacza „zatwierdzenie przez władzę najwyższą tego, co zostało uchwalone, potwierdzenie, konfirmacja, zamieniająca uchwałę w prawo“ (zob. Karłowicz—Kryński—Niedźwiedzki, Słownik języka polskiego, t. VI, 1915, str. 30). W języku łacińskim „sanctio“ oznacza: 1) ustanowienie kary (przez ustawę), 2) zastrzeżenie, klauzula (zob. Kruczkiewicz i inni, Słownik łacińsko-polski, wyd. 2, 1925, str. 765). Stąd wynika, że wyrazy „sankcje karne“ w rzeczywistości niczego nie oznaczają, że w szczególności w języku polskim są niezrozumiałe. I dlatego też nie można na nich niczego budować, a w szczególności opierać mniemania, że „przez sankcję rozumieć należy t y l k o sam wymiar zagrożenia karą“. Nie ulega wątpliwości, że ustawodawca, posługując się tego rodzaju określeniem, chciał wypowiedzieć myśl, że lex retro agit jednak cum exceptione legis mitioris, a zatem tę zasadę, którą ustanawia § 1 art. 2 k. k., idąc w tym względzie za przykładem nowszych ustawodawstw. Wyżej była mowa o tem, jaka jest ratio legis tej zasady, w szczególności, że druga jej część znajduje swe uzasadnienie ze stanowiska celowości i słuszności. Okoliczność, że ustawodawca dla wyrażenia tej zasady posłużył się wadliwem z punktu widzenia językowego określeniem, nie uprawnia do wypaczania samej myśli, t. j. przypisywania odnośnym wyrazom znaczenia, które nie znajduje wytłumaczenia w nauce i jako takie obce jest ustawodawstwom. W szczególności taką wykładnię musi się uznać na niedopuszczalną na tle ustawodawstwa, które przy podstawowem unormowaniu tego zagadnienia, bo w samym kodeksie karnym, precyzuje ową zasadę tak, jak to czyni § 1 art. 2 polskiego kodeksu karnego.

Ponadto za słusznością poglądu przez nas bronionego przemawia jeszcze użycie przez ustawodawcę w art. 236 u. k. s. wyrazu „względniejszy“, a zatem tego samego, którym posługuje się ustawodawca w § 1 art. 2 k. k. Gdyby ustawodawcy w art. 236 u. k. s. chodziło jedynie, jak to mniema SN, o porównywanie samych tylko podstawowych

(zasadniczych) zagrożeń karnych (SN powiada niewłaściwie: „wymiar zagrożenia karą"), byłby się niezawodnie uciekł do określenia mniej rozciągłego, oddającego ściśle odnośną myśl. Użycie wyrazu tak obszernego, jak „względniejszy", miało niezawodnie na celu zwrócenie uwagi na konieczność uwzględnienia przy porównywaniu ustaw skutków każdej z nich w całości, t. zn. ogółu następstw prawno-karnych, jakie pociągałoby za sobą dla konkretnego wypadku zastosowanie wszystkich przepisów każdej z odnośnych ustaw.

III. Wkońcu przy omawianiu powyższej kwestji należy jeszcze zwrócić uwagę na przepis § 1 art. 15 przep. wprow. k. k. i pr. o wykr. z 11 lipca 1932. Przepis ten stanowi: „Do przestępstw skarbowych stosuje się przepisy części ogólnej kodeksu karnego i prawa o wykroczeniach, jeżeli przepis ustawy karnej skarbowej z dnia 18 marca 1932 r. (Dz. U. R. P. Nr. 34, poz. 355) lub inny przepis szczególny nie stanowi inaczej".

Z powyższego wynika, że dla unormowania kwestji mocy obowiązującej ustawy karnej skarbowej pod względem czasu, w szczególności wstecznej mocy obowiązującej, nie byłyby miarodajne odnośne przepisy kodeksu karnego (§ 1 art. 2) tylko w tym wypadku, gdyby jakiś przepis szczególny kwestję tę odmiennie normował. Wyłania się zatem pytanie, czy w art. 236 u. k. s. kwestja ta jest odmiennie (inaczej) unormowana, aniżeli w § 1 art. 2 k. k. Wobec tego, co przytoczyliśmy wyżej (II in fine), należy odpowiedzieć przecząco na to pytanie. W pierwszej części § 1 art. 2 k. k. oraz art. 236 u. k. s. wypowiedziana jest zasada lex retro agit, druga część zaś opiewa — w kodeksie karnym: „jednakże należy zastosować ustawę dawną, jeżeli jest względniejsza dla sprawcy", — w ustawie karnej skarbowej: „Jednak dawne sankcje karne zachowują swoją moc, jeśli są względniejsze dla sprawcy".

Jak wynika z poprzednich wywodów, użycie przez ustawodawcę w art. 236 u. k. s. wyrazów „sankcje karne" zamiast „ustawa" przypisać można tylko nieporozumieniu, wyrazy te bowiem nie mają jakiegoś określonego znaczenia. Niema więc racji przypuszczać, że ustawodawcy chodziło o sui generis unormowanie tego zagadnienia w u. k. s., w szczególności w tym sensie, jak to przyjmuje SN. Przeciwnie, względy zarówno logiki, jak i słuszności, które winny przyświecać wszelkiej wykładni prawa, przemawiają za tem, że w obu przepisach, kodeksu karnego i ustawy karnej skarbowej, oddana jest jedna i ta sama myśl, różnica zaś polega na tem, że jedynie w kodeksie karnym znalazła ona właściwy wyraz i należyte sformułowanie.

Prof. Stefan Glaser

1212.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatki do państwowego podatku dochodowego — od uposażeń urzędników B. G. K. (b. zab. pr.).

Uposażenia urzędników Banku Gospodarstwa Krajowego nie są wolne na zasadzie ustawy z 17 marca 1931 poz. 192 Dz. Ust. od komunalnego dodatku do państwowego podatku dochodowego, pobieranego w b. dzielnicy pruskiej i górnośląskiej części województwa śląskiego na zasadzie art. 24 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 25 czerwca 1935 l. rej. 9204/33, 9240/33, 1081/34, 1082/34, 1134/34, 1135/34, 1760/34, 4358/34 i 4868/34 w sprawach sporno-administracyjnych Banku Gospodarstwa Krajowego, Oddział w Poznaniu, przeciw Zarządowi Miejskiemu w Poznaniu w przedmiocie wymiaru dodatków komunalnych do państwowego podatku dochodowego od uposażeń.

...NTA uznał w tym wyroku [z 15 maja 1934 l. rej. 8947/32 — 8950/32 w sprawie sporno-administracyjnej Stefana Adamskiego i innych urzędników Państw. Banku Rolnego przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Kępnie[1])], że uposażenia urzędników Państw. Banku Rolnego nie są wolne na zasadzie ustawy z 17 marca 1931 od komunalnego dodatku do państwowego podatku dochodowego, pobieranego w b. dzielnicy pruskiej i w górnośląskiej części województwa śląskiego na zasadzie art. 24 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Otóż podobnie rzecz się ma z funduszami B. G. K. w świetle rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 maja 1924 poz. 477 Dz. Ust. i statutu banku tego z 31 maja 1924 z tą nawet różnicą, że o ile kapitał zakładowy Państw. Banku Rolnego powstał wyłącznie z niewycofalnej dotacji Skarbu Państwa w kwocie 130.000.000 zł (§ 4 statutu tego banku), to według art. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z r. 1924 w brzmieniu rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1930 poz. 666 Dz. Ust. kapitał zakładowy B. G. K., wynoszący 150.000.000 zł, dzieli się na udziały po 250.000 zł, a właścicielami udziałów mogą być oprócz Skarbu Państwa (który nie może posiadać udziałów mniej, niż 60% kapitału zakładowego) samorządy i ich związki, przyczem udział samorządów w czystym majątku Zakładu Kredytowego Miast Małopolskich będzie w każdym razie wcielony do kapitału zakładowego.

Gdy się ponadto zważy, że według art. 5 cyt. rozporządzenia B. G. K. ma własny zakres czynności w dziale kredytów długoterminowych i w dziale innych operacyj bankowych, że posiada on według art. 14 własne władze (prezes, wiceprezes, rada nadzorcza, dyrekcja, komisja rewizyjna), a prezes nie może równocześnie sprawować żadnego płatnego urzędu państwowego (art. 16), to upada już z tych powodów twierdzenie pisma rewizyjnego, jakoby Minister Skarbu był władny kierować i dysponować agendami i funduszami Banku.

Za odrębnością funduszów B. G. K. od funduszów Państwa przemawiają nadto przepisy art. 7 rozporządzenia z r. 1924, dotyczące administracji przez Bank funduszami, powierzonemi przez władze państwowe na ustawowo określone cele, oraz cytowany już przez Sąd a quo § 73 statutu bankowego, z którego wynika, że tylko 25% czystego zysku Banku

---

[1]) OPA 718/34.

przekazuje się do rozporządzenia Rządu i samorządów w stosunku do posiadanych udziałów, wreszcie rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 27 października 1933 poz. 641 Dz. Ust. o rozrachunku pomiędzy Skarbem Państwa a B. G. K.

Nie wchodząc przeto w rozpatrywanie kwestji, czy i w jakiej mierze, przewidziane art. 4 rozporządzenia z r. 1924 udziały samorządów i ich związków w kapitale zakładowym Banku zostały faktycznie objęte, należało dojść do wniosku, że już w myśl powyższych wywodów, idących naogół po linji rozumowania Sądu a quo, fundusze B. G. K., podobnie jak fundusze Państw. Banku Rolnego, nie mogą być uważane za fundusze Państwa w rozumieniu ustawy z 17 marca 1931.

Z tych powodów należało rewizje powoda oddalić.

1213.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Przywileje podatkowe duchownych.

Proboszczowie katoliccy w b. dzielnicy pruskiej zwolnieni są na zasadzie § 1 p. 3 rozporządzenia królewskiego z 23 września 1867 (Zb. ust. pr. str. 1648) od specjalnych opłat drogowych z art. 19 ustawy z 10 grudnia 1920 (poz. 32/21 Dz. Ust.), wymierzonych w stosunku do podatku gruntowego, obliczonego fikcyjnie od gruntów beneficjum kościelnego. (Teza).

Wyrok NTA z 21 czerwca 1935 l. rej. 4797/33 w sprawie sporno-administracyjnej Katolickiej Gminy Kościelnej w Wielkiem Czystem przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Chełmnie w przedmiocie wymiaru opłaty drogowej.

...NTA wskazuje przedewszystkiem na wyrok swój z 23 czerwca 1933 l. rej. 7507/31 w analogicznej sprawie Katolickiego Dozoru Kościelnego w Szynwałdzie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Grudziądzu. W wyroku tym NTA orzekł i uzasadnił szczegółowo, powołując się przytem na wywody wyroku swego z 20 października 1928 (Zbiór wyroków Nr. 1539), że istniejące w b. dzielnicy pruskiej reprezentacje gmin kościelnych (Gemeindevertretung) oraz przełożeństwa gmin czyli dozory kościelne (Kirchenvorstand) nie zostały uchylone art. XXV Konkordatu, co wynika również z art. 17 ust. 2 ustawy z 17 marca 1932 o składkach na rzecz Kościoła Katolickiego poz. 358 Dz. Ust., oraz że istnieniu tych organów gminy kościelnej nie stoi na przeszkodzie przepis Canonu 216

§§ 1 i 3 Codicis Juris Canonici, na który się pismo rewizyjne w niniejszej sprawie również powołuje.

Natomiast zgodnie z dalszemi wywodami tego wyroku, a wbrew zapatrywaniu Sądu a quo należało uznać, że wobec przepisu art. XIV—XVI Konkordatu prawo zarządzania majątkiem beneficjum kościelnego nie przysługuje już dozorowi kościelnemu, lecz użytkowcy odnośnych gruntów beneficjum kościelnego, doręczenie przeto nakazów płatniczych miejscowemu proboszczowi w jego charakterze przewodniczącego dozoru kościelnego było wadliwe. Wadliwość ta nie jest jednak istotna, ponieważ przewodniczący dozoru kościelnego, do rąk którego sporny wymiar opłaty doręczono, jest równocześnie proboszczem względnie beneficjarjuszem gruntów kościelnych, a więc mógłby być właściwym podmiotem wymierzonej od tych gruntów opłaty drogowej.

NTA nie widział przeto powodu do uchylenia zaczepionego wyroku li tylko ze względu na tę nieistotną dla sprawy wadliwość postępowania i przyjął, że sporna opłata wymierzona została wymienionemu wyżej ks. Proboszczowi jako użytkowcy gruntów beneficjum....

Wreszcie pismo rewizyjne powołuje się na przepis § 1 p. 3 rozporządzenia królewskiego z 23 września 1867 (Zb. ust. pr. str. 1648), który zwalnia osoby duchowne od wszelkich danin i opłat komunalnych odnośnie do ich poborów i emolumentów, i domaga się zastosowania tego przepisu na korzyść proboszcza.

Wywody te uznał Trybunał za trafne.

Jak bowiem Trybunał orzekł i uzasadnił w licznych wyrokach, a m. i. w wyroku z 23 marca 1932 l. rej. 9805/30 (Zbiór wyroków Nr. 552 S) w sprawie sporno-administracyjnej ks. Stanisława Bogdańskiego w Miłosławiu przeciw Magistratowi m. Miłosławia w przedmiocie wymiaru komunalnego dodatku do podatku dochodowego[1]), zwolnienie, przewidziane w powyższem rozporządzeniu na rzecz osób duchownych, przysługuje także co do dochodów, pochodzących z gruntów kościelnych, przeznaczonych na uposażenie każdoczesnego proboszcza.

Skoro więc, jak to już wyżej wskazano, sporny wymiar opłaty drogowej należy uważać za dokonany w stosunku do proboszcza, jako użytkowcy odnośnych gruntów beneficjum kościelnego, a opłatę tę, będącą niespornie bezpośrednią daniną komunalną, wymierzono zgodnie z § 1 p. 1 cytowanego wyżej statutu w stosunku do podatku gruntowego, obliczonego fikcyjnie od gruntów beneficjum kościelnego, należało przyjąć, że proboszcz wolny jest na zasadzie powołanego wyżej przepisu prawnego od specjalnej opłaty drogowej w ten sposób obliczonej, jako obciążającej źródło jego dochodu z uposażenia....

[1]) OPA 57/32.

1214.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Przemysł okrężny — ograniczenie ilości licencyj.

W razie ograniczenia przez wojewódzką władzę przemysłową na zasadzie art. 55 ust. 3 prawa przemysłowego (poz. 468/27 Dz. Ust.) ilości wydawanych licencyj na przemysł okrężny, należy w myśl końcowego zdania tego ustępu uwzględnić jedynie te osoby, które licencje na przemysł okrężny posiadały do ostatniej chwili. (Teza).

Uchwała NTA z 12 grudnia 1934 l. rej. 8384/33 w sprawie sporno-administracyjnej Józefa Dargi w Mechowej przeciw Staroście Morskiemu w Wejherowie w przedmiocie odmowy licencji na przemysł okrężny.

Uchwałą z 6 września 1933 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Toruniu oddalił skargę powoda na orzeczenie pozwanego z 19 maja 1933 z tem uzasadnieniem, że zaskarżone zarządzenie uzasadnione jest tem, iż powód, który w r. 1932 nie posiadał licencji na przemysł okrężny z art. 45 p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o prawie przemysłowem (poz. 468/27 Dz. Ust.), nie ma prawa do uzyskania takiejże licencji na r. 1933, a to ze względu na art. 55 ust. 3 tego prawa w związku z zarządzeniem Wojewody Pomorskiego z 28 listopada 1932 w przedmiocie ograniczenia przemysłu okrężnego na r. 1933. Okoliczność, iż powód znajduje się w trudnych warunkach materjalnych, nie ma wpływu na kwestję sporną, albowiem orzecznictwu Sądu podlega jedynie kwestja legalności aktów administracyjnych, nie zaś kwestja ich celowości.

Na uchwałę tę wniósł powód rewizję do NTA, w której wywodzi, że twierdzenie Sądu, iż przy wydawaniu licencyj na handel okrężny należy przedewszystkiem uwzględnić osoby, które już były w posiadaniu takich licencyj, odnosi się właśnie do powoda, gdyż przedsiębiorstwo, o które chodzi, odziedziczył po ojcu swym, na dowód czego przedkłada świadectwo przemysłowe dla handlu „rozwoźnego" kategorji V na r. 1927, wystawione na nazwisko Augustyna Dargi przez Kasę Skarbową w Pucku w dniu 17 stycznia 1927.

O ile w tych wywodach mieści się zarzut naruszenia przez Sąd a quo przepisów cyt. prawa przemysłowego, to zarzut ten jest nieuzasadniony.

Art. 55 prawa przemysłowego upoważnia w ust. 3 władzę przemysłową wojewódzką, w razie nadmiernej, nieuzasadnionej miejscowemi stosunkami, liczby starających się o licencje na przemysł okrężny, określony w art. 45 pod l. 1 i 3, do ograniczania ilości wydać się mających licencyj,

przyczem jednak zastrzega, że w takim razie należy uwzględnić wszystkie te osoby, które posiadały już licencje na przemysł okrężny.

Zważywszy, że prawodawca w przepisie tym ma oczywiście na myśli ochronę stanu posiadania, a więc ochronę osób, które do ostatniej chwili licencje, o których mowa, posiadały, a powód powołuje się jedynie na uprawnienie wydane na r. 1927, nie dopatrzył się NTA naruszenia praw powoda w tem, że Starosta odmówił mu licencji na r. 1933, powołując się na ograniczenie ilości wydać się mających na ten rok licencyj, zarządzone przez Urząd Wojewódzki na zasadzie tego przepisu.

Z tych powodów należało rewizję oddalić.

1215.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Urządzanie targowisk.

Z przepisów art. 60-68 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowem poz. 468 Dz. Ust. nie wynika, ażeby gminom zostało przyznane wyłączne prawo urządzania targowisk. (Teza).

Wyrok NTA z 29 marca 1935 l. rej. 1604/33 i 6694/33 w sprawie Magistratu m. st. Warszawy przeciw Ministerstwu Przemysłu i Handlu w przedmiocie zatwierdzenia projektu urządzenia kramów na nieruchomości w Warszawie.

Magistrat m. st. Warszawy decyzją z 28 listopada 1932 odmówił Kazimierzowi Moszkowskiemu zatwierdzenia projektu urządzenia kramów (straganów) na dziedzińcu należącej do petenta oraz Pawła Truskiera nieruchomości Nr. 7 przy pl. Trzech Krzyży w Warszawie, albowiem plan ten zmierza do stworzenia targowiska, w myśl zaś art. 63 i 65 prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust. uprawnienie na targowiska nie może być udzielone osobom prywatnym, lecz tylko gminom.

Odwołanie, wniesione od tej decyzji przez Moszkowskiego, Ministerstwo Przemysłu i Handlu decyzją z 28 grudnia 1932 uwzględniło i decyzję Magistratu uchyliło, uważając, że treść art. 63 i 65 nie potwierdza stanowiska Magistratu; w danym wypadku nie chodzi o uprawnienie targowe po myśli art. 65 prawa przemysłowego, lecz o zezwolenie na zbudowanie przez osoby prywatne na gruncie prywatnym stałych pomieszczeń targowych, przeznaczonych na urządzenie i utrzymywanie pewnej ściśle określonej ilości kramów, zajmowanych

przez określonych kupców na zasadzie prywatno-prawnych umów najmu, według zaś art. 63 obrót towarowy poza targowiskami dostarczonemi i urządzanemi przez gminy albo poza czasem targowym — nie jest obrotem targowym. Wogóle z przepisów prawa przemysłowego nie da się wysnuć wniosek, ażeby prawodawca miał zamiar krępować inicjatywę prywatną w danym kierunku. Natomiast w sprawie mają niewątpliwie zastosowanie przepisy art. 13 i 14 prawa przemysłowego, wobec czego Ministerstwo poleca wydać ponowne orzeczenie z uwzględnieniem przyjętej wykładni prawa.

Na skutek powyższej decyzji Ministerstwa, Magistrat m. st. Warszawy powziął w dniu 2 marca 1933 nową decyzję, którą również odmówił zatwierdzenia projektu urządzenia kramów w posesji Nr. 7 przy pl. Trzech Krzyży, ponieważ: 1) nagromadzenie na jednej posesji, częściowo zamieszkałej przez lokatorów, znacznej ilości straganów (180) i szafek (30) obok istniejących już (około 100) sklepów wywoła duże zwiększenie ruchu ulicznego i spowoduje znaczne uciążliwości dla mieszkańców tej posesji oraz sąsiednich przez hałasy, zanieczyszczanie powietrza, zaśmiecanie ulic, tamowanie ruchu pieszego i kołowego, dostawę towarów w czasie nocnym i t. p.; 2) nieruchomość petenta położona jest przy placu publicznym o pierwszorzędnem znaczeniu komunikacyjnem i reprezentacyjnem, w pobliżu Sejmu i Senatu oraz głównego szlaku, łączącego Zamek z Belwederem, wobec czego urządzenie przedsiębiorstwa, o które proszą petenci, może wywołać skupienie ludności i pojazdów, co może tamować normalny ruch kołowy i pieszy, wobec czego założenie tego przedsiębiorstwa jest niedopuszczalne ze względów reprezentacyjnych, regulacyjnych oraz bezpieczeństwa publicznego; 3) ustawienie straganów nieumocowanych, łatwo wywracalnych, na otwartych miejscach, służących jako arterje komunikacyjne dla publiczności i dojazdu dla znajdującej się na posesji znacznej ilości sklepów — tamowałoby ruch, a w razie paniki stanowiłoby niebezpieczeństwo publiczne; 4) ustawianie tak znacznej ilości straganów i szaf na otwartem powietrzu przywróciłoby posesji charakter targowiska otwartego, które przed kilku laty zostało zlikwidowane ze względów sanitarnych i bezpieczeństwa publicznego w drodze wyroku właściwego sądu.

Właściciele posesji Moszkowski i Truskier odwołali się od tej decyzji Magistratu do Ministerstwa Przemysłu i Handlu, które decyzją z 26 lipca 1933 uchyliło również i tę decyzję i poleciło zatwierdzić projekt urządzenia odnośnego przedsiębiorstwa pod warunkiem unieruchomienia projektowanych kramów przy pomocy zasuw i pozostawienia między niemi i innemi budynkami wolnych pasów przestrzeni o szerokości co najmniej 3 metrów, a to z uwagi na przepisy art. 343 prawa budowla-

nego, ponieważ obawy, że projektowane kramy spowodują zanieczyszczenie powietrza, zaśmiecenie ulic, tamowanie ruchu ulicznego, oraz hałasy, są nieuzasadnione, przepisane zaś warunki zapewnią bezpieczeństwo publiczne.

Obie decyzje Ministerstwa Przemysłu i Handlu, t. j. decyzje z 28 grudnia 1932 i z 26 lipca 1933, zaskarżył do NTA Magistrat m. st. Warszawy, występując w charakterze rzecznika interesów gminy....

NTA, przystępując do rozstrzygnięcia sporu, zajął się przedewszystkiem, jako najdalej idącym, wnioskiem, zawartym w odpowiedzi na skargę wniesionej przez K. Moszkowskiego i P. Truskiera, jako stronę przypozwaną, o nieprzyznanie legitymacji Magistratowi m. st. Warszawy do zaskarżenia decyzji Ministerstwa Przemysłu i Handlu z 28 grudnia 1932 i uznał zarzut powyższy za nieuzasadniony. Jakkolwiek bowiem Magistrat istotnie powziął w tej sprawie w dniu 28 listopada 1932 decyzję w charakterze władzy przemysłowej I instancji, wydanie jednak tego zarządzenia w zakresie poruczonym nie pozbawiło Magistratu prawa reprezentowania interesów gminy (art. 46 i 47 dekretu z 4 lutego 1919 poz. 140 Dz. Pr.) w tejże sprawie. Skoro zaś Magistrat uważał, że decyzją Ministerstwa Przemysłu i Handlu z 28 grudnia 1932, którą uchylono jego decyzję z 28 listopada 1932, naruszono prawa i interesy gminy, nie może on być, z mocy art. 49 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. o NTA, pozbawiony prawa obrony tych praw i interesów przed Trybunałem.

W skardze swojej na wymienioną wyżej decyzję Ministerstwa Przemysłu i Handlu z 28 grudnia 1932 Magistrat m. st. Warszawy wychodzi z założenia, że przedsiębiorstwo, o zatwierdzenie projektu którego prosili Moszkowski i Truskier, jest prywatnem targowiskiem, prawo zaś na urządzanie targowisk może być przyznane wyłącznie gminie.

Przepisy jednak prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust., a w szczególności art. 60—68 tego prawa, na które powołuje się skarżący Magistrat, poglądu powyższego nie uzasadniają.

Przedewszystkiem należy zaznaczyć, że według tych przepisów przedmiotem przywileju, nadawanego gminie, jest uprawnienie na odbywanie targów (art. 65 i 64), nie zaś na urządzanie targowisk. Targi zaś, jak to wynika z treści art. 60 i 61, pojmowane są przez prawodawcę w tradycyjnem znaczeniu, t. j. jako zjazdy okolicznych mieszkańców, w celu zbytu wyprodukowanych przez siebie towarów i nabycia natomiast na miejscu potrzebnych im przedmiotów, przyczem targi te mają charakter okresowy, targi małe — tygodniowe, wielkie — odpustowe, kiermasze, jarmarki i t. p. Tak ujmuje pojęcie targów i uzasadnienie projektu ustawy przemysłowej, wniesionego do Sejmu w dniu 4 maja 1925

(Druk Sejmowy Nr. 1912). W projekcie tym art. 62—65 mają brzmienie identyczne z art. 62—65 obowiązującego obecnie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowem.

W uzasadnieniu powyższem odnośnie do przepisów art. 62—70 czytamy: „Postanowienia, zawarte w tych artykułach, tyczą się targów (jarmarków) w zwyczajnem tego słowa znaczeniu, urządzanych przez gminy celem ułatwienia aprowizacji i zaopatrywania się ludności miejscowej i okolicznej w artykuły powszedniego użytku, naczynia i narzędzia gospodarcze i rolnicze i t. p.".

Za targowisko natomiast ustawa uważa miejsce przeznaczone i urządzone przez gminę dla odbywania targów, przyczem urządzenie targowiska jest już, jak to wyżej zaznaczono, nie przywilejem gminy, lecz obowiązkiem pochodnym, związanym z uzyskaniem uprawnienia na odbywanie targu (art. 63).

Nałożenie na gminy tego obowiązku wynika z troski ustawodawcy, ażeby przy odbywaniu targu zachowane były wymogi bezpieczeństwa i sanitarne, a to z tego względu, że jak to wyżej zaznaczono, targi w ujęciu ustawy połączone są ze zjazdem mieszkańców okolicznych, a czasem i ze spędem bydła. Zachodzi przeto konieczność skoncentrowania tego zjazdu w określonych miejscach i to tak wybranych, ażeby jak najmniej był tamowany ruch na drogach i ulicach, oraz takiego urządzenia tych miejsc, ażeby nagromadzenie ludności i towaru i ewentualnie zwierząt jak najmniej odbiło się na stanie sanitarnym gminy.

Z powyższych względów ustawa wymaga opracowania przez gminę regulaminu targowego, który ma określić godziny i porządek targów. Niewątpliwie najczęściej targowiskiem takiem jest plac gminny, przeznaczony na ten cel przez gminę, niemniej targowisko — jak na to wskazuje także art. 63 ustawy — może być urządzone i pod dachem w specjalnie na to przygotowanych przez gminę lokalach, które mogą przybrać i formę hal targowych, lub też może być to plac zabudowany mniej lub więcej prowizorycznemi lokalami, przeznaczonemi dla handlu targowego (kramy, stoiska).

Ani jednak obowiązujące obecnie prawo przemysłowe nie wymaga, ażeby tak lub inaczej urządzone targowisko stanowiło własność gminy, w której odbywają się targi, ani też takie wyłączne prawo gminy do urządzania takich targowisk nie wypływa, jak to już NTA wyjaśnił i uzasadnił w wyroku z 13 czerwca 1927 l. rej. 645/25, z uprzednio obowiązujących na terenie m. st. Warszawy przepisów. Przeciwnie, z zacytowanych w skardze przepisów administracyjnych, zawartych w Zbiorze przepisów administracyjnych Królestwa Polskiego Wydział Spraw Wewn. cz. V t. II str. 515—563, wynika, że jakkolwiek z reguły przewiduje się targowiska

na placach miejskich lub też na gruntach miastu na ten cel przez prywatnych właścicieli odstąpionych lub wydzierżawionych, to jednak i właścielowi t. zw. „Sewerynowa" hr. Sewerynowi Uruskiemu prawo na urządzenie targowiska zostało przyznane (rozporządzenie Komisji Rządowej Spraw Wewn. i Duch. z 9/21 stycznia 1850 str. 529).

Należy pozatem mieć na względzie, że targowiska, urządzone po myśli przytoczonych wyżej przepisów ustawy, przeznaczone są właściwie dla sprzedaży produktów, przywożonych przez przybyłe na targ osoby, które prowadzą handel w granicach regulaminu targowego na warunkach ulgowych bez obowiązku wykupywania świadectw przemysłowych, natomiast nabywanie przez te osoby przedmiotów im potrzebnych odbywa się w sklepach, rozsianych po całem osiedlu, w którem się targ odbywa. Jeżeli właściciele sklepów chętnie lokują się w pobliżu miejsca zjazdu ludności okolicznej (targowiska), to czynią to w dobrze zrozumianym interesie własnym, niemniej ten szereg sklepów prowadzonych stale przez okrągły rok przez kupców zawodowych, sprzedających najrozmaitsze towary, nie stanowi wcale integralnej części targowiska w wyżej zakreślonem znaczeniu ustawowem.

Wyłączność gminy w tych sprawach byłaby jednocześnie ograniczeniem praw obywateli, którzy mają w Konstytucji zagwarantowaną swobodę zajęcia i zarobkowania, tudzież swobodę w rozporządzaniu swoją własnością (art. 101 i 99). Właściciel zaś nieomal każdej kamienicy miejskiej przeznacza część tej kamienicy, przeważnie lokale parterowe, na zakłady handlowe; w dzielnicach bardziej handlowych, jak np. w dzielnicy Nalewek w Warszawie, w wielu domach o kilku oficynach wszystkie lokale na wszystkich piętrach zarówno od frontu, jak i w podwórzu, zajęte są przez przedsiębiorstwa handlowe. W innym wypadku właściciel przeznacza całą swoją kamienicę bądź na jeden zakład handlowy (np. dom firmy B-cia Jabłkowscy), bądź na cały szereg takich zakładów (np. galerja Luksenburga, pasaż Simonsa i t. p.). W tych wypadkach niema już wogóle mowy o targowisku.

Gdy w związku z tem właściciel wolnego placu (jak w danym razie Moszkowski i Truskier) zamierza zużytkować ten plac w ten sposób, iż chce wznieść na nim budynek lub szereg budynków parterowych, w których nie urządza już wcale lokali mieszkalnych, lecz przeznacza je wyłącznie na lokale handlowe, dla wynajęcia kupcom, prowadzącym zawodowo handel nie okresowy, podczas godzin i dni targowych, lecz handel stały, normalny miejski najrozmaitszemi towarami, to w takiem przeznaczeniu tej nieruchomości, czy to ma być budowana jedna hala targowa, czy szereg kramów, niesposób dopatrzeć się ani zasadniczej różnicy od wykorzystywania domów przez ich właścicieli przez częściowe odnajmywanie lokali

na cele handlowe, ani też sprzeczności z zacytowanemi wyżej przepisami prawa przemysłowego, które w tymże art. 63 zastrzega, że obrót towarowy, dokonywany poza targowiskami albo poza czasem targowym, nie jest obrotem targowym.

W tym stanie rzeczy należy dojść do wniosku, że stanowisko, zajęte przez władzę pozwaną w zaskarżonem orzeczeniu, jest najzupełniej zgodne z przepisami ustawowemi, a zarzuty, podniesione w skardze Magistratu m. st. Warszawy, nie znajdują w tych przepisach oparcia.

Przechodząc zkolei do rozważenia skargi tegoż Magistratu na orzeczenie Ministerstwa Przemysłu i Handlu z 26 lipca 1933, NTA uznał zarzut, podniesiony przez Moszkowskiego i Truskiera w odpowiedzi na tę skargę co do braku legitymacji Magistratu do tej skargi, za słuszny. Skoro sprawa praw i interesów gminy była przedmiotem orzeczenia Ministerstwa Przemysłu i Handlu z 28 grudnia 1932 i skargi wniesionej przez Magistrat do NTA na to orzeczenie, i skoro decyzja Magistratu m. st. Warszawy z 2 marca 1933, powzięta w wykonaniu polecenia tegoż Ministerstwa, zawartego w tem orzeczeniu z 28 grudnia 1932, dotyczyła już tylko sprawy zatwierdzenia projektu urządzenia przedsiębiorstwa „Kramy Ujazdowskie“ i to wyłącznie ze stanowiska przepisów ustawy przemysłowej — to uchylenie decyzji Magistratu, jako władzy przemysłowej I instancji, następnie przez Ministerstwo, jako władzę odwoławczą, w decyzji z 26 lipca 1933, nie daje prawa do wystąpienia ze skargą do Trybunału Magistratowi, który w tym względzie nie występuje już w charakterze reprezentanta odrębnych interesów i praw gminy miejskiej, jako zaś władza I instancji nie jest uprawniony do podnoszenia w drodze skargi do NTA sporu co do interpretacji przepisów ustawowych odmiennej, aniżeli przyjęła je w tym względzie władza przełożona, jak to czyni skarżący Magistrat w tej swojej skardze.

Na podstawie powyższych rozważań NTA skargę Magistratu m. st. Warszawy na decyzję Ministerstwa Przemysłu i Handlu z 28 grudnia 1932 oddalił, jako nieuzasadnioną, skargę zaś Magistratu na decyzję tegoż Ministerstwa z 26 lipca 1933 pozostawił bez rozpoznania.

1216.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Podanie, wniesione po zamknięciu rozprawy.

Podanie, wniesione po zamknięciu rozprawy, a przed dniem, do którego NTA odroczył ogłoszenie wyroku, nie podlega rozpoznaniu.

Postanowienie NTA z 6 marca 1935 l. rej. 6941/33 w sprawie Michała Albrechta przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie konsensu na prowadzenie i utrzymywanie apteki.

NTA, zważywszy:

że w sprawie niniejszej odbyła się w dniu 1 marca 1935 rozprawa, w czasie której strony, korzystając z uprawnienia zawartego w art. 76 ust. 2 rozporządzenia z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., wygłosiły przemówienia;

że podaniem, wniesionem w dniu 4 marca 1935, pełnomocnik osoby przypozwanej zwrócił się do Trybunału o wzięcie pod uwagę przy wydaniu wyroku w powyższej sprawie, którego ogłoszenie odroczone zostało na dzień 12 kwietnia 1935, wywodów oraz wniosków, zawartych w powyższem podaniu;

że tego rodzaju tryb postępowania nie jest przewidziany cyt. rozporządzeniem o NTA, które nie przewiduje uzupełnienia przemówień stron po zamknięciu rozprawy;

że więc podanie powyższe jako wniesione po zamknięciu rozprawy nietylko nie podlega uwzględnieniu przez Trybunał, lecz również i rozpoznaniu;

postanowił powołane wyżej podanie, wniesione w dniu 4 marca 1935, zwrócić osobie przypozwanej.

1217.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uprawnienia władzy odwoławczej. Decyzja tymczasowa.

Uznanie przez władzę odwoławczą zebranego przez I instancję administracyjną materjału dowodowego za niedostateczny dla rozstrzygnięcia przez nią odwołania nie może być podstawą do uchylenia orzeczenia władzy administracyjnej I instancji. (Teza).

Wyrok NTA z 15 lutego 1935 l. rej. 6989/32 w sprawie Gminy m. Zdołbunowa przeciw Wołyńskiemu Urzędowi Wojewódzkiemu w przedmiocie ponoszenia kosztów utrzymania dzieci Olgi M.

Na wniosek Magistratu m. Zdołbunowa z 7 stycznia 1932 Wydział Powiatowy Sejmiku Zdołbunowskiego uchwałą z 1 marca 1932 orzekł obowiązek gminy zdołbickiej ponoszenia kosztów opieki nad umieszczonemi

przez Magistrat m. Zdołbunowa 31 stycznia 1930 w schronisku sejmikowem sierotami Jerzym i Andrzejem M. W uzasadnieniu swej uchwały Wydział Powiatowy podał, że matka wspomnianych sierot Olga M. przed śmiercią nie nabyła prawa do trwałej opieki ze strony gminy m. Zdołbunowa, a pochodziła i zamieszkiwała przedtem w gminie zdołbickiej.

Z przeprowadzonych celem ustalenia gminy, zobowiązanej do opieki trwałej, dochodzeń wynika, że wymienione sieroty zostały umieszczone w oznaczonem schronisku jeszcze za życia ich matki, która wówczas przebywała w Zdołbunowie, że po umieszczeniu dzieci w schronisku Olga M. wyjechała ze Zdołbunowa i zmieniała często miejsce swego pobytu, przyczem przebywała również i na terenie gminy zdołbickiej, skąd też została zawieziona do szpitala w Ostrogu, gdzie następnie zmarła.

Na skutek wniesionego od powyższej uchwały przez urząd gminy zdołbickiej odwołania, w którem podniesiono, że Olga M. od 13 roku życia zamieszkiwała stale w Zdołbunowie, przez co w myśl art. 9 p. b) i art. 8 p. d) ustawy o opiece społecznej z 16 sierpnia 1923 poz. 726 Dz. Ust. straciła prawo do opieki trwałej w gminie zdołbickiej, a nabyła je wraz ze swojemi nieślubnemi dziećmi w gminie Zdołbunowo, Wołyński Urząd Wojewódzki wydał 31 marca 1932 na zasadzie art. 74 rozporządzenia o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. tymczasowe orzeczenie, którem uchylił zaskarżoną uchwałę Wydziału Powiatowego w Zdołbunowie z powodu nieustalenia czasu zamieszkiwania Olgi M. na terenie gminy zdołbickiej, polecając Wydziałowi Powiatowemu uzupełnienie przeprowadzonych dochodzeń w oznaczonym kierunku, i uznał, że do czasu ustalenia gminy, zobowiązanej do sprawowania opieki trwałej nad wyżej wymienionemi sierotami, opiekę nad niemi winna wykonywać gmina m. Zdołbunowa, jako gmina ich pobytu przed umieszczeniem ich w schronisku.

Na to orzeczenie Magistrat m. Zdołbunowa wniósł skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący zarzuca, że Urząd Wojewódzki nie powinien był wydawać w danym wypadku orzeczenia tymczasowego, gdyż nie mógł orzekać tymczasowo o prawach i obowiązkach gmin zainteresowanych, lecz powinien był wydać orzeczenie stanowcze i ostateczne, a jeżeli uważał, że zebrany materjał nie wyjaśnia dostatecznie sprawy, to powinien był go uzupełnić przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia.

Zarzut ten jest uzasadniony. O ile skarżący ma na myśli niewłaściwe zastosowanie art. 74 pow. rozporządzenia o post. admin., to należy zaznaczyć, że powołany przepis, jako wyjątkowy, nie ulega rozszerzającej wykładni, a z postanowienia ust. 1 tego artykułu wynika, że wydanie decyzji tymczasowej jest dopuszczalne jedynie wtedy, gdy zachodzi konieczność rozstrzygnięcia pytania wstępnego, podlegającego kompetencji innych

władz administracyjnych lub sądu. Za taką okoliczność wszakże nie może być w żadnym razie uznana niedostateczność materjału dowodowego, zebranego przez I instancję administracyjną, ponieważ w tym wypadku władza odwoławcza w myśl art. 92 rozporządzenia o post. admin. może zarządzić uzupełnienie postępowania wyjaśniającego, które przytem może przeprowadzić bądź sama, bądź przez władzę niższej instancji. Wobec tego uznanie przez władzę odwoławczą zebranego przez I instancję administracyjną materjału dowodowego za niedostateczny dla rozstrzygnięcia sprawy, nie może być podstawą do wydania tymczasowego orzeczenia na zasadzie art. 74 rozporządzenia o post. admin., a zatem art. 74 został nietrafnie powołany w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia jako jego podstawa prawna.

O ile zaś skarżący zarzuca, że władza pozwana, wobec niezałatwienia przez nią w myśl art. 92 rozporządzenia sprawy, będącej przedmiotem danego postępowania, nie miała prawa uchylać orzeczenia I instancji, to zaznaczyć należy, że według art. 92 władza odwoławcza uprawniona jest do potrzebnego jej uzupełnienia postępowania wyjaśniającego bądź sama, bądź za pośrednictwem władzy niższej instancji, a z tego wynika, że do czasu zebrania odpowiedniego materjału dowodowego nie może uchylać orzeczenia niższej instancji, którego zasadność może być oceniona dopiero na podstawie wyników zarządzonego dochodzenia.

Skoro więc w danym wypadku władza pozwana uchyliła orzeczenie I instancji administracyjnej, nie posiadając jeszcze wyników zarządzonego dochodzenia, to tem samem uchylenie to należy uznać za pozbawione podstawy tak faktycznej, jak i prawnej.

Dopatrując się w powyższem postępowaniu obrazy powołanych wyżej przepisów postępowania administracyjnego ze szkodą dla skarżącego, NTA na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

1218.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Charakter orzeczenia władzy odwoławczej[1]).

Z przepisów art. 92—94 prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) wynika, że władza odwoławcza obowiązana jest wydać decyzję, rozstrzyga-

---

[1]) Por. OPA 657/34.

jącą sprawę merytorycznie, nie ma zaś prawa ograniczyć się do kasowania decyzji I instancji i przekazywania jej sprawy do ponownego rozstrzygnięcia. (Teza).

Wyrok NTA z 25 marca 1935 l. rej. 6886/32 w sprawie Zarządu m. Borysławia przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie wywłaszczenia.

Zarząd m. Borysławia wystąpił 7 września 1926 do Starosty w Drohobyczu, powołując się na art. 5 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., z wnioskiem o wywłaszczenie wskazanych w podaniu gruntów prywatnych celem przebudowy i rozszerzenia drogi prywatnej, łączącej ul. Kościuszki w Borysławiu przez Bramę Karpacką z gminą Tustanowice, ponieważ droga ta nie jest należycie utrzymywana, łącząc zaś główną arterję komunikacyjną miasta z dzielnicą, w której znajduje się gimnazjum i budynek Tow. Sokół, i tworząc połączenie z centrum gminy Tustanowice, jest nieodzowna dla celów publicznych. Po przeprowadzeniu przez Starostę Drohobyckiego odnośnego dochodzenia, Urząd Wojewódzki Lwowski wydał w dniu 6 lutego 1929 orzeczenie wywłaszczające, uznając za słuszne powody, podniesione przez Zarząd m. Borysławia, i powołując jako zasadę prawną rozstrzygnięcia art. 5 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 oraz § 7 rozporządzenia Ministra Robót Publ. z 20 lipca 1922 poz. 543 Dz. Ust.

Cenę 1 m² wywłaszczanych terenów oznaczono na 2 zł 80 gr, sprzeciwów zaś niektórych właścicieli wywłaszczanych terenów, podniesionych w toku postępowania administracyjnego, zarówno co do zajęcia gruntów pod wywłaszczenie, jak i wysokości odszkodowania, nie uwzględniono, albowiem potrzeba zajęcia ze względu na interes publiczny została stwierdzona i zajęcie to nie sprzeciwia się interesom kopalni, wysokość zaś odszkodowania została oznaczona w sposób, wskazany w art. 5 ustawy drogowej. Decyzję tę następnie na skutek przedstawienia jednej z właścicielek wywłaszczanych terenów, Marji Paczosińskiej, tenże Urząd Wojewódzki częściowo skorygował decyzją z 6 grudnia 1929.

Na skutek odwołania tejże Paczosińskiej i innych właścicieli wywłaszczanych terenów, Ministerstwo Robót Publ. decyzją z 17 maja 1932 uchyliło powyższą decyzję Urzędu Wojewódzkiego jako wadliwą i poleciło ponownie rozpoznać odnośny wniosek Zarządu gminy m. Borysławia, a to ze względu, że Starosta w dochodzeniu nie zbadał, czy zamiana drogi prywatnej, o którą w danej sprawie chodzi, na drogę publiczną przeprowadzona została zgodnie z art. 4 ustawy drogowej, lecz odrazu przeprowadził postępowanie szacunkowe, aczkolwiek podniesiony został zarzut braku legitymacji Zarządu m. Borysławia do wystąpienia z wnioskiem o wywłaszczenie, skoro nie zapadła w tej mierze uchwała Rady Miejskiej; ponadto

orzeczenie wywłaszczające oparte zostało na niewłaściwej podstawie prawnej, albowiem już po przeprowadzeniu dochodzenia, lecz przed wydaniem orzeczenia przez Urząd Wojewódzki, zaczęło obowiązywać rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanem i zabudowaniu osiedli poz. 202 Dz. Ust., wobec czego sprawa wywłaszczenia w Borysławiu winna była po myśli art. 4 tego rozporządzenia przeprowadzona być trybem, w tem rozporządzeniu wskazanym.

Na decyzję Ministerstwa Zarząd m. Borysławia im. gminy miejskiej wniósł do NTA skargę, prosząc o uchylenie zaskarżonego orzeczenia, gdyż narusza ono prawa skarżącej gminy i władza pozwana przyjęła stan faktyczny sprzecznie z aktami.

NTA rozważył, co następuje:

Według art. 93, 92 i 94 prawa o post. admin., władza odwoławcza, jeśli odwołania nie należy odrzucić jako spóźnionego lub niedopuszczalnego, winna wydać orzeczenie w sprawie, nie będąc związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej, przyczem, gdyby zachodziła potrzeba uzupełnienia postępowania wyjaśniającego, przeprowadzonego już przez władzę I instancji, władza odwoławcza postępowanie takie może przeprowadzić bądź sama, bądź przez władzę instancji niższej; ponadto władzę odwoławczą obowiązują przepisy, zawarte w art. 72—81 tegoż prawa. Władza odwoławcza zatem narówni z władzą I instancji obowiązana jest w decyzji swojej załatwić sprawę, będącą przedmiotem rozpatrzenia, oraz wszystkie istotne wnioski osób interesowanych w możliwie zwięzłem i wyraźnem ujęciu, powołując się na podstawę prawną.

Z powyższego wynika, że władza odwoławcza, rozpoznając sprawę na skutek odwołania, wniesionego od decyzji władzy I instancji, obowiązana jest wydać decyzję merytoryczną, załatwiającą sprawę, będącą przedmiotem sporu, w całości; natomiast wydawanie przez tę władzę w toku postępowania odwoławczego decyzji kasacyjnej, mocą której władza uchyla decyzję I instancji i nakazuje tej władzy ponowne rozpoznanie sprawy, jest niezgodne z przytoczonemi przepisami.

Pogląd taki NTA wyraził już w wyroku z 18 listopada 1926 l. rej. 985/24 (Zbiór wyroków Nr. 1049), a zatem jeszcze przed wydaniem cyt. rozporządzenia o post. admin. Stanowisko to jednak tem bardziej znajduje usprawiedliwienie w brzmieniu przytoczonych wyżej przepisów tego ostatniego prawa.

Przekazywanie przez władzę odwoławczą sprawy do ponownego rozpoznania przez władzę instancji pierwszej może być niejednokrotnie połączone z przekroczeniem terminów i przepisów art. 68—70 prawa o post. admin., a ponadto niejednokrotnie przynieść może szkodę stronie, gdyż,

uchylając decyzję władzy I instancji i przekazując sprawę do ponownego jej rozstrzygnięcia, władza odwoławcza zazwyczaj podaje zasady, jakiemi winna się kierować władza I instancji przy ponownem rozstrzyganiu sprawy. Tryb ten wytwarza dla strony stan niepewny, czy ma ona, skoro uważa, że wskazane przez władzę zasady są niesłuszne i krzywdzące, wnosić już na tę decyzję skargę do Trybunału, pomimo iż sprawa wobec uchylenia przez władzę odwoławczą decyzji władzy I instancji i niewydania w to miejsce własnej, nie jest właściwie przez żadną władzę w toku postępowania administracyjnego rozstrzygnięta, czy też wyczekiwać nowych zarządzeń w toku instancyj, ryzykując, że przy wniesieniu skargi na ponowną decyzję ostateczną władzy spotka się z zarzutem, że kwestje zasadnicze, na których oparte jest nowe zarządzenie, rozstrzygnięte już zostały orzeczeniem uprzedniem, które wobec niezaskarżenia stało się prawomocne i w tej mierze strony obowiązuje. Taki stan rzeczy zachodzi i w danym wypadku, gdyż Ministerstwo Robót Publ., jak to wyżej wskazano, uchyliło orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego, merytorycznej decyzji samo nie wydało i poleciło Wojewodzie rozpoznać ponownie wniosek Magistratu m. Borysławia o wywłaszczenie gruntów, lecz wskazało zgóry, że władze powinny sprawę rozstrzygnąć nie na mocy przepisów ustawy drogowej, lecz na zasadzie prawa budowlanego, a zatem pod warunkiem uprzedniego opracowania przez miasto Borysław i zatwierdzenia przez władzę planu regulacyjnego miasta.

W tym stanie rzeczy uważając, iż uchylenie przez Ministerstwo Robót Publ. decyzji Urzędu Wojewódzkiego Lwowskiego w tej sprawie bez jednoczesnego wydania merytorycznej ostatecznej decyzji przez to Ministerstwo było niezgodne z przepisami art. 93 i 94 prawa o post. admin., że wadliwość powyższą ze względu na art. 3 oraz art. 7 prawa o NTA z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. Trybunał obowiązany jest podnieść z urzędu, — NTA, pomijając zarzuty skargi, jako w tym stanie rzeczy nieaktualne, i kierując się art. 73 i 84 prawa o NTA, rozpoznał sprawę na posiedzeniu niejawnem i uchylił zaskarżoną decyzję z powodu wadliwego postępowania.

Przepis art. 92 rozporządzenia z 22 marca 1928 o post. admin. nie jest ścisły: mówi on tylko o „p o t r z e b n e m u z u p e ł n i e n i u“ postępowania wyjaśniającego, które władza odwoławcza winna zarządzić przed wydaniem merytorycznej decyzji, przewidzianej w art. 93. W art. 92 chodzi o błąd, jaki zaistniał w postępowaniu wyjaśniającem i który możliwy jest do uzdrowienia w postępowaniu odwoławczem, rozumie się bez ujmy dla interesem publicznym uwarunkowanych podstawowych zasad postępowania administracyjnego i bez ujmy dla ochrony praw i interesów jednostki. Naturalną jest rzeczą, że władza odwoławcza winna przez uzupełniające dochodzenie naprawić taką wadliwość i wydać merytoryczną decyzję bez stosowania kasacji.

Art. 92 nie postanawia jednak, co ma nastąpić w wypadku, gdy błąd w postępowaniu wyjaśniającem nie da się uzdrowić bez narażenia na szwank interesu publicznego oraz ochrony praw i interesów jednostki lub gdy władza I instancji nie przeprowadziła wogóle przepisanego ustawą postępowania wyjaśniającego. Ustawa austrjacka z 21 lipca 1925 o ogólnem postępowaniu administracyjnem, z której kodyfikatorzy polscy czerpali wydatnie swe natchnienia przy opracowaniu projektu rozporządzenia Prezydenta o post. admin., zawiera w ust. 2 § 66 postanowienie na ten wypadek: upoważnia ono władzę odwoławczą do zastosowania kasacji i do zlecenia władzy I instancji przeprowadzenia ponownego dochodzenia i wydania nowej decyzji. W rozporządzeniu polskiem opuszczono to postanowienie, a ustępy 1 i 3 § 66 austr. ustawy złączono razem w art. 92 rozporządzenia, wprowadzając w postępowaniu administracyjnem lukę, niemożliwą z teoretycznego punktu widzenia oraz z punktu widzenia ochrony praw i interesów jednostki.

Wyjaśnimy uwagi nasze na przykładzie. Polska ustawa wodna podaje w art. 191 i n. szereg zasadniczych przepisów formalno-prawnych, które przed wydaniem konsensu wodno-prawnego z art. 45 lub też w innych wypadkach winny być przestrzegane. Jeżeli np. starosta wyda konsens na piętrzenie wody jedynie na wniesione podanie bez uwzględnienia wogóle przewidzianych w ustawie wodnej przepisów formalno-prawnych lub też nie ogłosi rozprawy i nie zawezwie do rozprawy wodno-prawnej przewidzianych w art. 195 osób, wówczas zaistnieje taka wadliwość postępowania, która n i e d a s i ę usunąć w drodze „u z u p e ł n i e n i a“ postępowania wyjaśniającego. Konieczne jest tutaj przeprowadzenie całego w ustawie wodnej przewidzianego postępowania.

Jaki nastąpi stan prawny, gdy całe to postępowanie przeprowadzi sama władza odwoławcza i wyda merytoryczną decyzję?

Zadaniem władzy odwoławczej jest nietylko zbadanie zarzutów rekursowych, ale także uzgodnienie zaczepionej decyzji I instancji z prawdą materjalną, uzasadnioną ustalonym przez dochodzenie stanem faktycznym i obowiązującą normą prawną.

Jeśli takiego dochodzenia w I instancji nie było lub jeśli było ono tak wadliwe, że musi odbyć się na nowo, wówczas władza odwoławcza, wydając swą decyzję na podstawie stwierdzonego przez siebie w drodze postępowania wyjaśniającego stanu faktycznego i prawnego, stworzy n o w ą s p r a w ę („nova causa“). Stronie winno więc być przyznane ze względu na obronę jej praw i interesów prawo odwołania od tej decyzji do następnej wyższej instancji. Temu jednak, teoretycznie jedynie racjonalnemu, ujęciu sprawy stoi na przeszkodzie pozytywny przepis art. 82 rozporządzenia o post. admin., stwierdzający, iż od decyzji głównej, wydanej w I instancji, służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji i to bezpośrednio wyższej. Jeśli zatem urząd wojewódzki jako władza odwoławcza sam przeprowadzi przepisane ustawą wodną dochodzenie w celu stwierdzenia stanu faktycznego i prawnego i, wydając decyzję, stworzy nową sprawę, strona zostanie pozbawiona jednej instancji i tem samem możności obrony swych praw i interesów. Z takiem ujęciem sprawy nie można łączyć dopuszczalnej w postępowaniu administracyjnem ze względu na interes publiczny reformatio in peius i in melius, ponieważ zmiana na gorsze lub lepsze decyzji I instancji może nastąpić tylko na podstawie przyjętego przez tę instancję stanu prawnego i faktycznego (ewentualnie uzupełnionego w postępowaniu odwoławczem). Nie można tem bardziej mówić o reformatio in peius i in melius wtedy, gdy wogóle nie było dochodzenia wyjaśniającego lub było ono tak wadliwe, iż wadliwość nie da się już usunąć w drodze zwykłego uzupełnienia postępowania, i gdy zatem decyzja władzy odwoławczej, oparta na nowem dochodzeniu, stwarza zupełnie nową sprawę.

Nie może mieć również w naszym wypadku zastosowania art. 101 lit. e) rozporządzenia o post. admin. (odpowiadający ustępowi 4 lit. d § 68 austr. ustawy o ogólnem postępowaniu administracyjnem), zezwalający na uchylenie przez władzę nadzorczą każdej decyzji, która zawiera wadę powodującą nieważność tej decyzji na mocy wyraźnego przepisu prawa. Ustawa wodna nie zawiera wyraźnego przepisu, iż niezastosowanie się do postanowień art. 191 i n. stanowi wadę powodującą nieważność danej decyzji. Przepis zresztą art. 101 lit. e), który ze względu na swą treść może mieć tylko bardzo wyjątkowe zastosowanie, jest sam w sobie bez sensu, ponieważ o nieważności danego aktu administracyjnego decyduje już wyraźny przepis ustawy, a obowiązkiem (nie uprawnieniem) władzy nadzorczej winno być uchylenie z urzędu jako nieważnego danego aktu administracyjnego.

Art. 92 rozporządzenia o post. admin. zawiera — jak już zaznaczyliśmy — lukę, która ze względu na doniosłość zagadnienia z punktu widzenia nietylko teoretycznego, ale przedewszystkiem i praktycznego, winna w wypadku zajścia nieuleczalnej wadliwości postępowania lub braku wogóle przepisanego postępowania być wypełniona przez zastosowanie kasacji przez władzę odwoławczą i zlecenie przez nią władzy I instancji wydania ponownej decyzji: postępowanie takie nie będzie contra legem (art. 92 rozp. o post. admin.), ale praeter legem.

Prof. Dr. Jerzy Panejko

1219.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej. Znaczenie zatwierdzenia planu budowy.

1. Zastosowanie przez władzę, która wydała decyzję urosłą następnie w moc prawną, mylnej interpretacji przepisów prawnych nie upoważnia władzy przełożonej do uchylania względnie zmiany tej decyzji na podstawie p. b) art. 101 prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).

2. Skoro władza budowlana dała wyraz komentowaniu przez siebie danego przepisu ustawy budowlanej przy sposobności zatwierdzenia planu zaprojektowanej budowy, budujący ma prawo polegać, że komentowanie to jest uzasadnione i że może on dokonać budowy, jeżeli wskazań władzy ściśle będzie przestrzegać.

Wyrok NTA z 19 października 1934 l. rej. 6447/32 w sprawie Towarzystwa Ubezpieczeń „Feniks" przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie w przedmiocie używalności tarasu.

Magistrat m. Krakowa, jako władza budowlana I instancji, decyzją z 15 maja 1931 w uzupełnieniu swej decyzji z 15 kwietnia 1931 zatwier-

dził przedłożone przez Dyrekcję Towarzystwa Ubezpieczeń „Feniks“ plany dodatkowe na budowę domu przy rogu ul. Basztowej i Rynku Kleparskiego w Krakowie. W decyzji zatwierdzającej wymieniono szereg warunków, które należało przy budowie zachować, względnie czynności, których budujący powinien uprzednio dokonać, w punkcie zaś drugim zastrzeżono, co następuje: przy budowie należy przestrzegać przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. o prawie budowlanem i zabudowaniu osiedli, jak również wszelkich innych przepisów budowlanych, ogniowych, porządkowych, sanitarnych, drogowych oraz bezpieczeństwa publicznego.

Następnie na skutek reklamacji właścicieli domu sąsiedniego przy ul. Basztowej 16 i Kleparz 1 tenże Magistrat decyzją z 16 listopada 1931, powołując się na okoliczność, iż komisyjnie stwierdzono niezgodność dokonanych robót przy budowie wspomnianego domu z zatwierdzonemi planami, a mianowicie urządzenie wejściowych drzwi zamiast okien na 7 piętrze między gzymsem kordonowym a licem muru części cofniętej, oraz założenie na gzymsie oporęczenia żelaznego, przez co część dachu została udostępniona dla mieszkańców i stał się użytkowym taras przy granicy sąsiada, bez zachowania odstępu trzymetrowego, nakazanego § 27 ustawy budowniczej dla m. Krakowa, wezwał Towarzystwo „Feniks“ na podstawie art. 380 prawa budowlanego do wykonania w terminie dni 60 na powyższej realności następujących robót, a mianowicie nakazał przywrócić stan na 7 piętrze co do okien i dachu od frontu do zgodności z zatwierdzonemi planami, w szczególności wymienić urządzone niezgodnie z planami drzwi na okna oraz nie używać przestrzeni dachu między licem cofniętego muru o 1.70 m a licem muru dolnego jako tarasu, lub też w tym terminie przedłożyć Magistratowi plany dodatkowe na wykonanie zmiany przy zachowaniu odnośnych przepisów prawa budowlanego do ewentualnego zatwierdzenia.

Od tego zarządzenia wniosło Towarzystwo „Feniks“ odwołanie do Wojewody Krakowskiego, który decyzją z 30 kwietnia 1932, zważywszy, że taras był przewidziany w zatwierdzonych planach, uwzględnił odwołanie Towarzystwa i uchylił zarządzenie Magistratu z 16 listopada 1931 z tem zastrzeżeniem, że dla zapewnienia praw sąsiada, zagwarantowanych § 27 ust. 2 ustawy budowniczej m. Krakowa, zabezpieczyć należy nieużytkowanie tarasu-balkonu do odległości 3 m od strony granic sąsiada przez wykonanie ażurowej ścianki.

Decyzję Wojewody Krakowskiego w części, zawierającej zastrzeżenie co do nieużywalności tarasu, zaskarżyło Towarzystwo „Feniks“ do NTA, prosząc o uchylenie tej części orzeczenia jako niezgodnego z przepisami ustawy.

NTA wziął przedewszystkiem pod rozwagę jako najdalej idący zarzut naruszenia przez władze art. 100 prawa o post. admin. przez dokonanie zmiany prawomocnej już decyzji bez zgody ze strony skarżącego Towarzystwa i uznał zarzut ten za słuszny.

Pomiędzy stronami jest poza sporem, że Magistrat m. Krakowa w decyzjach swoich z 15 kwietnia i 15 maja 1931 zatwierdził plan budowy domu mieszkalnego wznoszonego przez skarżące towarzystwo w Krakowie przy ul. Basztowej, Kleparskiej i Rynku Kleparskim, że w planach tych był zaprojektowany taras na 7 piętrze budynku w tej postaci i wymiarach, jak to następnie zostało wykonane, że decyzje te się uprawomocniły i że skarżące Towarzystwo, budując pomieniony dom, ściśle się zatwierdzonego planu trzymało.

W tych warunkach niewątpliwie skarżące Towarzystwo nabyło prawo do urządzenia zaprojektowanego tarasu, czy też tarasu-balkonu i władza nie mogła już po uprawomocnieniu się wymienionych decyzyj dokonywać w nich zmian według swego uznania na podstawie art. 99 prawa o post. admin., lecz zmiany te mogły być wprowadzone bądź za zgodą skarżącego Towarzystwa na podstawie art. 100 lub też pod warunkiem stwierdzenia okoliczności przewidzianych w art. 101 tegoż prawa.

Władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu dała również wyraz temu jedynie słusznemu stanowisku odnośnie do zacytowanych przepisów ustawy, uchylając zarządzenie Magistratu m. Krakowa, nakazujące zmianę drzwi wychodzących na taras na okna z powodu, że drzwi te były przewidziane w prawomocnie zatwierdzonym przez Magistrat planie, niemniej następnie uznała się za uprawnioną do wydania nakazu zabezpieczenia nieużywalności tegoż tarasu-balkonu na przestrzeni 3 m od granicy sąsiada przez wykonanie ażurowej ścianki, a to ze względu na brzmienie § 27 ustawy budowniczej dla m. Krakowa.

Konkluzja ta zatem nie jest ani konsekwentna, ani słuszna. Z faktu zatwierdzenia planu z uwidocznionym na nim tarasem i drzwiami, prowadzącemi na ten taras, wynikało, że budującemu dom Towarzystwu zostało przez władzę budowlaną zezwolone wybudowanie tarasu użytkowego, przeznaczonego do użytku ze strony zamieszkałych w tym domu osób, jeżeli więc, wychodząc z tego założenia, władza pozwana uznała za nielegalny nakaz Magistratu skasowania wychodzących na taras drzwi, to te same powody winny były powstrzymać władzę pozwaną od wydania nakazu postawienia wewnątrz tarasu kraty, która również ogranicza wykorzystanie tego tarasu.

Art. 100 prawa o post. admin. zakazuje dokonywania zmian w prawomocnych decyzjach bez zgody uprawnionych osób zarówno władzy, która wydała decyzje, jako też władzy przełożonej w trybie nadzoru.

Nie może być w danym wypadku brany pod uwagę i przepis art. 101 p. b) prawa o post. admin. Wprawdzie powoływany przez władzę pozwaną w zaskarżonem orzeczeniu § 27 ustawy budowniczej dla m. Krakowa, który po myśli art. 419 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 o prawie budowlanem i zabudowaniu osiedli poz. 202 Dz. Ust. zachował nadal moc obowiązującą, istotnie stanowi, że balkony budujących się domów winny być odległe przynajmniej na 3 m od linji granicznej z posiadłością sąsiednią, i ta nakazana odległość w danym wypadku nie została utrzymana, to jednak powyższa okoliczność nie nadaje decyzji Magistratu m. Krakowa, zatwierdzającej plany budowy domu skarżącego Towarzystwa, cech decyzji pozbawionej jakiejkolwiek podstawy prawnej, lecz tylko wskazuje, że władza, zatwierdzając powyższy plan, interpretowała przepisy § 27 — być może w związku z przepisami § 39, jak twierdzi skarga, lub też z innych powodów — w tym widocznie sensie, że ze względu na okoliczności danej sprawy przepisy tego artykułu, które przecież nie mogły być władzy nieznane, nie miały w danej sprawie zastosowania. Przyjęcie zaś przez władzę, która wydała decyzję urosłą następnie w moc prawną, mylnej interpretacji przepisów prawnych nie upoważnia władzy przełożonej, jak to już NTA orzekł w wyroku z 18 grudnia 1930 l. rej. 1195/29, do uchylenia względnie zmiany tej decyzji na podstawie p. b) art. 101 prawa o post. admin.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wyjaśnia, że zawarty w zaskarżonem orzeczeniu nakaz postawienia na tarasie-balkonie ażurowej ścianki nie jest zmianą zatwierdzonego planu budowy, lecz przypomnieniem obowiązku przestrzegania przepisów ustawy budowlanej, o czem w zatwierdzającej plan budowy decyzji Magistratu uczyniono odpowiednie zastrzeżenie, które brzmi jak następuje: „przy budowie należy przestrzegać przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. o prawie budowlanem i zabudowaniu osiedli, jak również wszelkich innych przepisów budowlanych, ogniowych, porządkowych, sanitarnych, drogowych oraz bezpieczeństwa publicznego". Z treści jednak tego zastrzeżenia nie wynikały bynajmniej dla władzy pozwanej uprawnienia, o których mowa. Zastrzeżenie to bowiem dotyczy samego procesu budowania i nakazuje przy wykonywaniu budowy przestrzeganie obowiązujących w tych wypadkach przepisów, natomiast nie może ono dotyczyć samego planu budowy, który we wszystkich szczegółach został przesądzony w zatwierdzającej plan decyzji władz. Jakieżby znaczenie miała ta decyzja, gdyby przystępujące do budowy Towarzystwo nie było obowiązane przestrzegać ściśle tego planu, lecz dokonywać w nim samowolnie zmian, powołując się na tak lub inaczej przez siebie rozumiane odnośne przepisy, których przestrzeganie nakazane mu zostało przez wskazane wyżej za-

strzeżenie. Skoro władza budowlana dała wyraz komentowaniu przez siebie danego przepisu ustawy budowlanej przy sposobności zatwierdzenia planu zaprojektowanej budowy, budujący ma prawo polegać, że komentowanie to jest uzasadnione i że może on dokonać budowy, jeżeli wskazań władzy ściśle będzie przestrzegać.

Na podstawie powyższych rozważań, uważając, że zaskarżone orzeczenie zapadło na podstawie mylnej wykładni przepisów wyżej zacytowanych, i pomijając pozostałe zarzuty skargi, jako w tym stanie rzeczy nieaktualne, NTA już z powyższych powodów uchylił decyzję Wojewody Krakowskiego z 30 kwietnia 1932 w zaskarżonej części, jako niezgodną z ustawą.

I. Od wydania prawa o post. admin. toczy się na tle poszczególnych orzeczeń NTA dyskusja, dotycząca znaczenia i rozciągłości przepisu art. 101 lit. b) tego prawa. Wystarczy, jeżeli dla zebrania jej wyników przypomnę glosy Morawskiego (OPA 19/32 i 452/33), Hausnera (OPA 384/33), Panejki (OPA 1002/35), Wasiutyńskiego (OPA 1003/35), a nadto zwrócę uwagę na wyrok NTA z 18 grudnia 1930 l. rej. 1195/29 (Zbiór wyroków z r. 1933 Nr. 601 A dodatek i moja „Res iudicata w prawie admin.", Kraków, 1931, str. 78). Judykatura NTA nawiązuje w zasadzie w tym przedmiocie do stanu z przed wydania prawa o post. admin. (wyroki z 10 grudnia 1923 l. rej. 914/23 i z 22 kwietnia 1926 l. rej. 402/24, Zbiór Nr. 228 i 933, i moja „Res iudicata" str. 73—74). W rzeczy samej chodzi o stosunek logiczny, zachodzący pomiędzy przepisami art. 101 lit. b) a art. 102 cyt. prawa. Ten ostatni w szerszym zakresie od pierwszego liczy się z interesem publicznym, ale w praktyce stosowany nie jest, ze względu na prawo strony do wynagrodzenia szkody, wyrządzonej jej odwołaniem w tej drodze aktu, z którego ona nabyła prawa. W praktyce administracyjnej operuje się więc raczej instrumentem zawartym w art. 101 lit. b), tem chętniej, im więcej wydaje się on elastyczny w swej treści. Czasem przychodzi także w sukurs możność wznowienia postępowania według art. 95—97 cyt. prawa. Kierunek judykatury NTA, po pewnych początkowych wahaniach w kierunku rozszerzającej wykładni, zdaje się zmierzać obecnie konsekwentnie ku utrwaleniu stale głoszonej zasady, iż mylna interpretacja obowiązujących norm prawnych nie podpada pod art. 101 lit. b). Tego rodzaju wada aktu administracyjnego, narówni z innemi wadami niepodpadającemi pod katalog stanów faktycznych z art. 101, nie ma więc charakteru „bezwzględnej nieważności" wedle tradycyjnej klasyfikacji teoretycznej, formułowanej sub specie wadliwości aktów. Formalna prawomocność stwarza tutaj zaporę w zainicjowaniu uchylenia aktu wadliwego, jeżeli stopień tej wadliwości nie podpada pod enumerację ustawową. Następuje wedle terminologji Merkla („Allg. Verwaltungsrecht" str. 198) „Ratihabierung der Fehler", t. j. pozytywno-prawna sanacja wad, czyli, że akty, nieobjęte taksatywnem wyliczeniem art. 101, nabierają po uprawomocnieniu się, ex lege charakteru aktów niewadliwych (por. moją „Res iudicata" str. 29—30 i 78—79).

Pozostaje stale powtarzające się pytanie, co się kryje pod pojęciem „mylnej interpretacji". Czy tylko sprzeczność z kategorycznym zakazem, czy też odwrotnie każdy stopień wykładni, która potem okazuje się mylną. NTA w fundamentalnym wyroku z 18 grudnia 1930 (na który powołuje się i wyrok obecnie omawiany) podkreślił charakter prawny art. 101 jako zjawiska wyjątkowego, nie podlegającego zatem wykładni

rozszerzającej. Nauka jest zgodna, iż w imię pewności prawnej należy raczej skrępować zakres swobody administracji w związku z uprawnieniami z art. 101. Potwierdza to również należycie zrozumiana osnowa przepisu (brak jakiejkolwiek podstawy prawnej). Jeżeli władza administracyjna — jak w niniejszym wypadku — w ramach swej kompetencji i zgodnie z istniejącą podstawą prawną, ale z pominięciem (świadomem lub przez przeoczenie) pewnych ustawowych wskazań lub nawet warunków wydała akt, natenczas nie może następnie korzystać z art. 101 lit. b). Wyliczanie pozytywnych wypadków, znamionujących „brak jakiejkolwiek podstawy prawnej", jest trudne i zbędne, bo postawienie tego rodzaju negatywnej zasady rozstrzyga zagadnienie — w przeważającej ilości wypadków — w sposób wyłączający pomyłkę. Przyzwyczai ono administrację do racjonalnego operowania instrumentem z art. 101, a także do zwrócenia głębszej uwagi na art. 102, zwłaszcza iż prawo strony do odszkodowania z ust. 2 tego artykułu nie przesądza jeszcze wyniku sporu, który musi być wytoczony w zwykłej drodze prawa i oceniany przez sąd powszechny wedle przepisów art. 157 i n. kod. zobow.

II. Omawiany wyrok porusza również następujący jeszcze problem, ważny dla praktyki administracyjnej: władze administracyjne często w zezwoleniach różnego rodzaju (zwłaszcza w prawie budowlanem) dodają ogólnikowe zastrzeżenie, iż należy przestrzegać przepisów budowlanych, ogniowych, porządkowych, sanitarnych, drogowych, bezpieczeństwa i t. p. Znaczenie takiego ogólnikowego zastrzeżenia jest sporne. W niniejszym wypadku władza pozwana idzie aż tak daleko, iż łączy z niem obowiązek strony przestrzegania pewnych przepisów szczególnych, pozostających w sprzeczności z osnową równoczesnego zatwierdzenia planu budowy, dokonanego tą samą decyzją. Władza więc wiąże z tem zastrzeżeniem skutek — jakgdyby — asekuracji przed następstwami własnej pomyłki lub przeoczenia, a może nawet próbę naprawienia świadomego odstępstwa od przepisów budowlanych. Stanowisko NTA w tym przedmiocie jest niewątpliwie słuszne. Czyby istotnie mógł nadawać się do tolerowania stan, w którymby taki ogólnikowy dodatek do decyzji administracyjnej przesuwał punkt ciężkości sprawy z osnowy decyzji do wykładni różnorodnych przepisów w toku wykonywania zezwolenia tą decyzją objętego? Wiązałaby się z tem oczywista obraza najprymitywniejszej nawet pewności prawnej i dowolność postępowania strony i władzy. Ujmując rzecz sub specie prawa budowlanego, należy zauważyć, iż prawo władzy z art. 343 pr. bud. (w związku z art. 333) uzależnienia pozwolenia na budowę, w razie potrzeby, od zachowania pewnych warunków wynikających z prawa budowlanego, ze względów bezpieczeństwa lub zdrowia publicznego, odbiega daleko od stanu faktycznego, o którym orzeka omawiany wyrok. Bo władza może decyzję uwarunkować, ale wedle ogólnych prawideł o warunku zawieszającym (art. 46 kod. zobow.), musi wtedy w sposób konkretny uzależnić skuteczność zezwolenia od ziszczenia się wyraźnie sprecyzowanego zdarzenia, a nie zadowolnić się ogólnikowem odesłaniem do obowiązującego ustawodawstwa. Ogólnik taki daje władzy pozór zastrzeżenia prawnego, którem on nie jest, a stronie przypomina przestrzeganie ustaw, co i bez niego jest jej obowiązkiem. W stosunku do zatwierdzenia planu budowy dodatek taki nie ma ani śladu prawnego znaczenia. A zatem zdolny jest tylko wprowadzić w błąd i dlatego z zasadniczych względów winien być w praktyce administracyjnej unikany. Nawet i w stosunku do samego procesu budowania wydaje się zbędny, skoro i bez niego proces ten uregulowany jest całokształtem odnośnych przepisów o charakterze iuris cogentis. Praktykowanie tego rodzaju dodatków z ostrożności, jest, zdaje się, refleksem przezorności cywilistycznej w prawie obligacyjnem, zgoła zbędnym w prawie administracyjnem. Z tą konkluzją łączy się dezyderat (związany z brzmieniem art. 75 post. admin.) sprecyzowania pojęcia

„osnowy decyzji" wraz z jej „uzasadnieniem"; wydaje mi się rzeczą konieczną, aby w wykonaniu prawa o post. admin. (art. 122) wydano szczegółowe przepisy, dotyczące składników osnowy decyzji wszelkiego rodzaju, sposobu oddzielenia sentencji (wyrzeczenia) sensu stricto od uzasadnienia zarówno prawnego, jak faktycznego, dodatków końcowych w postaci warunków, terminów, zleceń i pouczeń, wreszcie pieczęci (nagłówkowej i okrągłej) oraz podpisu ręcznego czy mechanicznego (p. Pazdro, Podpis w postępowaniu administracyjnem, Ruch Prawn. Nr. 1 z r. 1935 i autora: Podpis w post. admin., Przegl. Prawa i Adm. Nr. 2 z r. 1935). Postanowienia tego rodzaju zapełnią istniejącą lukę i wywrą dodatni wpływ na sposoby administrowania w Polsce.

Jerzy Stefan Langrod

1220.

OBYWATELSTWO.

Unieważnienie aktu uznania obywatelstwa.

Postanowienia, zawarte w art. 16 rozporządzenia min. z 7 czerwca 1920 poz. 320 Dz. Ust., a dotyczące unieważniania orzeczeń w sprawach obywatelstwa, utraciły na podstawie art. 119 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) moc obowiązującą. (Teza).

Wyrok NTA z 11 lutego 1935 l. rej. 665/33 w sprawie Feliksa Bachracha w Warszawie przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie obywatelstwa.

Komisarjat Rządu na m. st. Warszawę aktem z 2 marca 1925 uznał Bachracha na podstawie art. 3 ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. za obywatela polskiego. Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 27 lutego 1932, skierowanem do Komisarjatu Rządu, powołując się na art. 101 p. e) rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), unieważniło powyższy akt uznania jako zawierający wadę, powodującą nieważność tegoż aktu na mocy wspomnianego wyżej art. 3. W motywach Ministerstwo zaznaczyło, że dopuszczalność uznania za obywatela polskiego na podstawie ostatnio wymienionego przepisu uzależniona jest od pochodzenia polskiego danej osoby, że pochodzenie polskie oznacza pochodzenie od osoby narodowości polskiej, że tymczasem z przeprowadzonych dochodzeń oraz z wywodów podania Bachracha z 6 listopada 1928 wynika, że tenże tak w linji ojczystej, jak i w linji macierzystej jest pochodzenia żydowskiego, i że pochodzenia tego nie zmienia przyjęcie chrztu przez Bachracha.

... Za trafny uznać należało zarzut skarżącego, że dokonane zaskarżonem orzeczeniem unieważnienie nie ma uzasadnienia w postanowieniach

art. 101 p. e) rozporządzenia o post. admin., na których je oparto. Postanowienia te, jak to z nich wynika, dotyczą tylko decyzyj, zawierających wadę, powodującą nieważność na mocy wyraźnego przepisu prawa. Akt uznania poszczególnej osoby za obywatela polskiego z tytułu, ustanowionego art. 3 ustawy z 20 stycznia 1920, mógłby być zatem z powodu niezgodności z tym przepisem unieważniony na podstawie art. 101 p. e) rozporządzenia o post. admin. tylko w tym razie, gdyby nieważność z powodu powyższej niezgodności była wyraźnie postanowiona w jakimś obowiązującym przepisie. Takiego postanowienia nieważności dopatruje się Ministerstwo w art. 3 ustawy z 20 stycznia 1920. To stanowisko Ministerstwa jest jednak mylne, gdyż ani art. 3, ani żaden inny artykuł wymienionej ustawy nie zawiera nawet jakiejkolwiek wzmianki o nieważności. Za podstawę do zastosowania art. 101 p. e) do aktów uznania obywatelstwa nie mogą również służyć postanowienia, zawarte w art. 16 ust. 3 rozporządzenia min. z 7 czerwca 1920 poz. 320 Dz. Ust., na które Ministerstwo powołuje się w odpowiedzi na skargę. W postanowieniach tych unormowano bowiem prawa i obowiązki władzy co do unieważnienia z urzędu orzeczeń i poświadczeń, dotyczących obywatelstwa, z powodu niezgodności przyjętych za podstawę okoliczności faktycznych z rzeczywistością lub z powodu naruszenia, bądź mylnego zastosowania ustawy z 20 stycznia 1920 lub rozporządzenia min., o którem mowa. Obowiązki, czy też prawa władzy do uchylania z urzędu orzeczeń administracyjnych z tych powodów unormowano w części XIV rozporządzenia o post. admin., a wobec tego na podstawie art. 119 tegoż rozporządzenia postanowienia art. 16 rozporządzenia z 7 czerwca 1920 utraciły moc obowiązującą.

Na wywody zaś Ministerstwa, że gdyby postanowienia, zawarte w p. e) art. 101 rozporządzenia o post. admin., nie miały zastosowania do niniejszej sprawy, to dokonane unieważnienie miałoby oparcie w postanowieniach p. b) wymienionego wyżej artykułu, należy zaznaczyć, że na ten ostatni przepis nie powołano się w zaskarżonem orzeczeniu. Kwestja więc, czy dokonane unieważnienie byłoby uzasadnione w p. b) art. 101, nie jest przedmiotem orzeczenia i z tego powodu nie może być rozpatrywana przez NTA, gdyż NTA, jak to wynika z art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., powołany jest tylko do orzekania o legalności orzeczeń, względnie zarządzeń administracyjnych.

Kierując się temi rozważaniami, należało uchylić zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z przepisem, na którym je oparto.

W uwagach do wyroku NTA z 13 listopada 1934 w sprawie Gorbatowskiego (OPA 1195/34) starałem się uzasadnić pogląd, że wobec mocy derogacyjnej art. 119 rozporządzenia o post. admin. przepisy art. 16 rozporządzenia z 7 czerwca 1920 utraciły

moc obowiązującą. Pogląd ten został wyraźnie wypowiedziany w omawianym wyroku. Nie jest więc władza administracyjna upoważniona uważać za „wyraźny przepis prawa“ (w myśl art. 101 ust. 1 p. e rozp. o post. admin.) postanowień „anulacyjnych“ art. 16; obowiązki — względnie prawa — władzy co do uchylania orzeczeń w trybie nadzoru są określone wyłącznie przez wyczerpujące wyliczenie powodów unieważnienia, zawartych w art. 101 rozp. o post. admin.

Skoro unieważnienie, dokonane przez Ministerstwo Spraw Wewn., nie miało oparcia prawnego w przepisach p. e) art. 101, zachodziła dostateczna podstawa do uchylenia orzeczenia (por. w tym względzie wyrok NTA z 8 marca 1932 l. rej. 3823/30, OPA 92/32); nie rozważył więc NTA zasadniczego zagadnienia, czy przy zastosowaniu w danym przypadku art. 3 ustawy o obywatelstwie uchylenie w trybie nadzoru przez Ministerstwo Spraw Wewn. mogło znaleźć oparcie w p. b) art. 101 („brak jakiejkolwiek podstawy prawnej“); na ten bowiem przepis Ministerstwo w swem orzeczeniu się nie powołało — hipotetyczna zaś możliwość jego powołania nie może być przedmiotem kontroli kasacyjnej. Gdyby zresztą Ministerstwo przepis p. b) jako zasadę prawną orzeczenia powołało, nie można byłoby twierdzić, że mylna wykładnia lub mylne zastosowanie normy prawnej upoważnia władzę nadzorczą do wkroczenia z urzędu i do oceny decyzji czy to prawomocnej, czy to nieprawomocnej (por. wyrok NTA z 22 kwietnia 1926 l. rej. 402/24, Zbiór wyroków Nr. 933; z 25 października 1929 l. rej. 2628/27, Zbiór Nr. 131 A; z 18 grudnia 1930 l. rej. 1195/29, Zbiór z r. 1933 Nr. 601 A dodatek).

Orzeczenie Ministerstwa w kwestji wykładni art. 3 ustawy o obywatelstwie odbiega od zapatrywania, wyrażonego w wyroku NTA z 28 października 1931 l. rej. 7263/30, Zbiór Nr. 449 A. W pow. wyroku NTA uznał, że w art. 3 chodzi o pochodzenie polskie nie w jakiemś specjalnem znaczeniu prawnem, lecz w znaczeniu zwyczajnem, używanem powszechnie w mowie potocznej. Tem samem odrzuca NTA kryterjum „rasowe“, nie wyszczególnia również sprawdzianów wyznaniowych, akceptując pogląd wyłuszczony w Instrukcji Ministerstwa Spraw Wewn. z 8 sierpnia 1920 Nr. A P 2778/25 (przedruk tej instrukcji zob. u Kierskiego, Zbiór ustaw i rozporządzeń o obywatelstwie polskiem, str. 120—122). Zaznaczyć należy, że instrukcja nie przypisuje wagi momentom językowym i onomatologicznym: nie jest bowiem bezwzględną przeszkodą do uznania pochodzenia polskiego, że interesowany sam nie zna języka polskiego; możliwości tego pochodzenia nie wyłącza również nazwisko niepolskie. W wyroku z 3 grudnia 1929 l. rej. 3349/27 (Zbiór Nr. 154 A) uznał również NTA, iż — zgodnie z znaczeniem powszechnie używanem w mowie potocznej — nie jest konieczne dla kwalifikacji „pochodzenia polskiego“, by dana osoba sama ujawniała swą przynależność do narodowości polskiej; decydującą jest więc okoliczność, że mogła się wykazać pochodzeniem od osoby narodowości polskiej.

Przyjmuje więc NTA wskazania, oparte na sprawdzianach podmiotowych, zgodnie zresztą z ujęciem art. VI p. 2 ust. 2 Traktatu Ryskiego (p. § 1 rozp. Ministra Spraw Wewn. z 11 czerwca 1921 poz. 375 Dz. Ust.); decydujące tu są nietylko czynniki przedmiotowe (np. fakt zamieszkiwania na terytorjum dawnej Rzeczypospolitej, pochodzenie od uczestników walk o niepodległość), lecz kumulatywnie czynniki podmiotowe (zaznaczenie przywiązania do narodowości polskiej przez działalność, przez używanie języka polskiego jako mowy potocznej, przez wychowywanie potomstwa). Na podmiotowem ujęciu narodowości oparty jest również art. 91 ust. 4, 9 Traktatu Wersalskiego (por. art. 3, 12 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 13 lipca 1920 poz. 358 Dz. Ust.) oraz art. 27 § 3 Konwencji Genewskiej (za Polaków uważa się obywateli niemieckich, którzy do 1 sierpnia 1921 okazali swem zachowaniem, że poczuwają się

do polskości). Natomiast art. 80 traktatu w St. Germain kieruje się wskazaniami rasowemi i lingwistycznemi (wszakże rozporządzenie Ministra Spraw Wewn. z 6 lutego 1925 poz. 118 Dz. Ust., dotyczące wykonania przepisów opcyjnych traktatu w St. Germain cechom tym nadaje znaczenie szersze: § 2 rozporządzenia — w powołaniu się na art. 80 traktatu — mówi o osobach narodowości polskiej).

Połączenie cech przedmiotowych („rasa") i podmiotowych („język") w art. 80 traktatu w St. Germain nasunęło cały szereg poważnych trudności w praktycznem stosowaniu tych wskazań. Znamienne jest w tym względzie orzecznictwo austr. Trybunału Admin.: podkreślało ono stale cechy antropologiczne, nie uwzględniając podmiotowych wskazań przynależności kulturalno-narodowej; uważało, że język potoczny (Umgangssprache) może być dowolnie obrany, natomiast rasa (w rozumieniu „nationalité ethnique") jest czemś przyrodzonem, niezawisłem od woli jednostki; rasa znaczy więcej niż przynależność do wspólnoty kulturalnej (zob. Kunz, Die völkerrechtliche Option, t. II, 1928, str. 225—228 oraz krytyczny wywód Teznera, Das freie Ermessen der Verwaltungsbehörden, 1924, str. 26,27); jednakże w umowie opcyjnej austrjacko-czechosłowackiej z 7 czerwca 1920 (art. 9) położono nacisk na cechę „językową", jako główny sprawdzian przynależności narodowej. Ten sprawdzian został również podkreślony jako rozstrzygający przy stosowaniu art. 80 w zarządzeniach wewnętrznych jugosłowiańskich, czechosłowackich i włoskich (zob. Soubbotitch, Effets de la dissolution de l'Autriche-Hongrie sur la nationalité de ses ressortissants, 1926, str. 215—217).

Szymon Rundstein

1221.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Oznaczenie ostatecznie obowiązanego związku wspierania ubogich.

Władze, rozstrzygające na zasadzie § 41 ustawy o właściwości władz z 1 sierpnia 1883 (Zb. ust. pr. str. 237) w sprawach wsparcia publicznego, nie są właściwe do orzekania w kwestji, który związek jest ostatecznie obowiązany do ponoszenia kosztów wsparcia według § 30 ustawy niem. o siedzibie wsparcia z 30 maja 1908 (Dz. Ust. Rz. str. 381). (Teza).

Wyrok NTA z 26 czerwca 1935 l. rej. 314/33 w sprawie Gminy m. Lidzbarka przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Działdowie w przedmiocie wsparcia publicznego dla sierot po zmarłym Janie K.

... W kwestji, który związek jest ostatecznie zobowiązany do pokrycia poniesionych przez związek tymczasowo zobowiązany kosztów wsparcia publicznego, rozstrzyga w razie sporu stosownie do postanowienia § 39 ustawy o właściwości władz Wojewódzki Sąd Administracyjny w postępowaniu sporno-administracyjnem. ...

1222.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na „powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu". Gruntowne przerobienie urządzeń w celu dostosowania ich do pogorszonych warunków produkcji.

Zwiększenie wydajności źródła dochodu nie jest niezbędnym wymogiem uznania zmian, przeprowadzonych w tem źródle, za jego powiększenie w rozumieniu art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1935 l. rej. 5623/30 i 3741/31 w sprawie Katowickiej Spółki Akc. dla Górnictwa i Hutnictwa w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Spór toczy się przedewszystkiem o granice między pojęciem wydatków na „powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu" a pojęciem wydatków na „osiągnięcie, zachowanie i zabezpieczenie przychodów." W tej mierze zaskarżona decyzja wypowiada się szczegółowo, wychodząc z założenia, że powiększeniem źródła dochodu jest nietylko takie rozszerzenie przedsiębiorstwa, które powoduje powiększenie jego zdolności wytwórczej, ale każde fizyczne powiększenie dotychczasowych urządzeń, ulepszeniem zaś źródła dochodów jest nietylko zwiększenie zdolności wytwórczej, ale też nadanie urządzeniom większej wartości pieniężnej lub większej trwałości.

Skarga zwalcza to zapatrywanie, wychodząc z założenia, że powiększeniem lub ulepszeniem źródła dochodu może być tylko uzyskanie ilościowo lub jakościowo wyższej wydajności tego źródła.

NTA rozważył w tej mierze, co następuje:

Judykatura NTA ustaliła zasadę, iż wydatkiem na zachowanie lub zabezpieczenie dochodu jest wydatek, jakiego wymaga dane źródło dochodu do swego niemniej niż przedtem sprawnego funkcjonowania i dawania przychodu, a więc do zapobieżenia jego pogorszeniu. Co wychodzi poza tę granicę, jest już ulepszeniem źródła dochodu. Zasadę tę należy rozumieć w ten sposób, iż zapobieżenie pogorszeniu się źródła dochodu odnosi się tylko do jego dalszego funkcjonowania w niezmienionych istotnie warunkach zewnętrznych. Natomiast przystosowanie urządzeń w sposób istotny do zmienionych warunków zewnętrznych, w szczególności gruntowne przerobienie urządzeń w celu dostosowania ich do pogorszonych warunków

produkcji, na które płatnik nie ma dostatecznego wpływu, choćby rezultatem tego było tylko podtrzymanie dotychczasowej wydajności źródła, — już się w tych granicach nie mieści. Cel więc utrzymania np. urządzeń hutniczych na dotychczasowym poziomie ich wydajności nie stoi na przeszkodzie uznaniu wydatku, poniesionego na przerobienie tych urządzeń, za wydatek na ulepszenie źródła dochodu, jeżeli celem nakładu było osiągnięcie tej samej wydajności przy przeróbce gorszego surowca, jaką przedsiębiorstwo osiągało poprzednio przy posługiwaniu się surowcem wydajniejszym.

Skoro ustawa obok „ulepszenia" przewiduje także „powiększenie" źródła dochodu, jako przedmiot wydatków niepotrącalnych, nie można podzielić zapatrywania skargi, że niezbędnym wymogiem uznania zmian, przeprowadzonych w danem źródle, za jego „powiększenie" jest zwiększenie wydajności tego źródła, — a to tem bardziej, że takie zwiększenie wydajności, czy to ilościowej, czy jakościowej, mieści się bez reszty w pojęciu „ulepszenia", natomiast nie zawsze — przy stałym postępie technicznym w zakresie budowy maszyn oraz w zakresie upraszczania procesów produkcyjnych — będzie się łączyło z fizycznem powiększeniem danych urządzeń. Przepis zatem, przewidujący obok ulepszenia także powiększenie źródła, musi się interpretować w ten sposób, że ilościowe powiększenie istniejącego stanu elementów źródła dochodu w każdym razie podpadać będzie pod przepis art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym (p. wyrok NTA z 17 października 1934 l. rej. 719/31[1])). Oczywiście wszelkie doliczenia, oparte na tym przepisie, obejmować mogą tylko nadwyżkę ponad koszty wymiany starych urządzeń, wywołane ich zużyciem, w granicach i pod warunkami, ustalonemi w wyroku NTA z 7 grudnia 1931 l. rej. 6400/29 (Zbiór wyroków Nr. 511 S)[2]).

Stosując powyżej ustalone zasady do poszczególnych pozycyj spornych, rozważył NTA dalej, co następuje:

do p. 1 skargi. Przebudowa torów w celu dostosowania ich do potrzeb trakcji parowej, w związku z przejściem na mniej zasobne w kruszec rudy, słusznie podciągnięta została przez pozwaną władzę pod pojęcie ulepszenia źródła dochodu. Nie uwzględniła jednak ta władza okoliczności, stwierdzonej przez rzeczoznawców Hanasiewicza i Grygera, iż część tego wydatku przypadła na zastąpienie zużytych zwrotnic, i nie ustaliła, czy z zasad powołanego wyżej wyroku NTA z 7 grudnia 1931 nie należało pewnej części spornego wydatku uznać za potrącalny. Postępowanie więc jest co do tego punktu wadliwe.

---

1) OPA 955/35.

2) Por. OPA 1/32 i 592/34.

do p. 2. Przebudowa zasobników przedstawia się w świetle twierdzeń skargi i zasad, ustalonych wyżej przez NTA, jako ulepszenie źródła dochodu, połączone z częściowem jego powiększeniem. W tym więc punkcie skarga nie jest uzasadniona.

do p. 3 i 4. Odrębny charakter mają koszty przeniesienia pewnych urządzeń w celu uzyskania miejsca, potrzebnego na rozbudowę względnie przebudowę innych urządzeń, niespornie inwestycyjnych. (Twierdzenie skargi, iż chodziło o uruchomienie walcowni zimnej, wyłączonej z wydatków inwestycyjnych, polega na oczywistej omyłce, walcownia ta bowiem mieści się w obrębie Huty Falva, podczas gdy sporne wydatki dotyczą kompleksu Huty Bismarcka). Otóż nie można podzielić zapatrywania skargi, iż chodzi tu o „normalne koszty ruchu", skoro jedyną racją gospodarczą tego przeniesienia urządzeń o charakterze stałym była potrzeba uzyskania miejsca na nowe urządzenia. Jest to więc oczywisty koszt nowych urządzeń, gdyż bez poniesienia tego wydatku nie byłoby możliwe zainstalowanie tych nowych urządzeń, dla podtrzymania zaś normalnego ruchu w ramach dotychczasowych urządzeń przeniesienie takie albo nie byłoby wogóle potrzebne, albo mogłoby stanowić ich ulepszenie, o ileby się przyczyniło do ich racjonalniejszego eksploatowania. W tym więc punkcie skarga nie jest uzasadniona.

do p. 5. Co do przebudowy pieca popychowego stwierdzili znawcy, iż była ona wywołana zastosowaniem nowych procederów technicznych w zakresie opalania gazem, słusznie zatem uznała władza pozwana koszty tej przebudowy za koszty ulepszenia źródła dochodu.

do p. 6. Przełożenie gazociągu, jako związane z potrzebą zwolnienia miejsca pod nowe budowle, a przytem połączone z jego przedłużeniem, a więc powiększeniem fizycznem, stanowi w myśl wyrażonych na wstępie zasad wydatek niepotrącalny.

do p. 7. Tak samo przebudowa pieca, wywołana przejściem na mniej zasobne rudy, stanowi ulepszenie źródła dochodu. Skoro więc władza pozwana przyjęła, iż 20% kosztów tej przebudowy jest wydatkiem niepotrącalnym, jako niemieszczącym się w granicach wymiany zużytych składników tego pieca, nie mógł NTA dopatrzeć się w tej decyzji zarzucanej wadliwości, względnie sprzeczności z opinjami znawców.

do p. 8. Co do tego punktu zachodzi spór na tle faktycznem co do czasu, w którym nastąpiło zburzenie nieczynnego od r. 1917 skutkiem zaszłej w tym roku eksplozji pieca martenowskiego. Władza wyszła z założenia, iż zburzenie nastąpiło jeszcze w r. 1917, że więc chodzi o budowę zupełnie nowego objektu, skarga zaś twierdzi, że piec był od r. 1917 nieczynny, a dopiero w roku operacyjnym przebudowany, że więc chodzi

o przywrócenie istniejącego, choć uszkodzonego i z tego powodu nieczynnego, urządzenia do stanu pierwotnego. Gdy akta nie pozwalają na stwierdzenie stanu faktycznego istotnego w tej kwestji, uznał NTA, iż postępowanie w tym punkcie wymaga uzupełnienia.

do p. 9. Koszty przebudowy zakładu aglomeracji celem dostosowania go do przerabianego obecnie surowca i do postępu techniki są kosztami ulepszenia źródła dochodu.

W tym stanie rzeczy NTA na zasadzie art. 84 p. 1 i 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie tylko o ile chodzi o kwestje, wymienione w punktach 1 i 8, z powodu wadliwego postępowania.

Przedmiotem skargi i orzeczenia jest tutaj znowu zagadnienie prawidłowego wyjścia między przepisem art. 6 o potrącalności „kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów" a art. 8 p. 1, który wyklucza potrącalność wydatków „na powiększenie lub ulepszenie źródeł dochodu". W tej mierze mamy już wyroki i kilka tez NTA, pozatem czytelnikom OPA znana jest dość zasadnicza, a wnikliwa glosa prof. Adama Krzyżanowskiego (955/35). Władze skarbowe przyjmują, co jest zrozumiałe i usprawiedliwione, tłumaczenie ścieśniające art. 6, a powiększające art. 8 p. 1. Tezy NTA idą mniejwięcej w tym samym ogólnie kierunku. Pozwolę sobie tedy nakreślić mój punkt widzenia na tę rzecz, rodzącą wątpliwości i zawiłości.

Zaczynam od rozbioru podstawowego pojęcia, jakiem jest „źródło" dochodu. Wymienia je art. 3, zaczynając coprawda od wyłuszczenia „dochodów", ale słusznie zwracając uwagę w p. 7, iż chodzi o „źródła" („z wszelkiego rodzaju źródeł dochodu, nie wymienionych w ust. 1—6 niniejszego artykułu"). Wiadomo, iż za „dochód" uważa się tę masę narosłych wartości materjalnych, tę sumę przychodów, która przypada za określony czas pojedynczej osobie (fizycznej, prawnej, spadkowi wakującemu). Natomiast „źródłem" dochodu jest sama p o d s t a w a, z której dochód płynie. Czem jest ta podstawa? Inaczej wygląda ona przy dochodzie z gospodarstwa wiejskiego, a inaczej przy dochodzie „z zajęć zawodowych i wszelkich innych zatrudnień o celach zarobkowych", „z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę", „z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych" i t. d. i t. d. „Źródłem" zatem dochodu będzie nietylko podstawa ściśle m a j ą t k o w a (fabryka, narzędzia, grunt, budynki, inwentarz żywy, surowiec, pieniądze i t. d.), ale także o s o b i s t a (praca i jej kwalifikacje, wydajność, organizacja i t. p.). Sprawa „źródła" przy dochodzie z uposażeń i t. p. nie przedstawia wątpliwości. Dział ten jest unormowany odrębnie, a ponieważ elementem prawie jedynym jest o s o b i s t o ś ć, zatem o „inwestycjach", „zabezpieczeniach przychodu", „ulepszeniach", „powiększeniach" niema tu mowy. Ale „zajęcia zawodowe i wszelkie inne zatrudnienia o celach zarobkowych" należą do działu pierwszego, którego szczegóły normuje także art. 6 i art. 8. Śladem i nawet przejawem tej myśli, iż i przychód „osobistości" (np. „zajęć zarobkowych") wymaga pewnego rodzaju „zabezpieczenia", jest art. 10, odliczający od dochodu „obowiązujące podatnika na mocy prawa lub umowy opłaty za siebie i za członków rodziny do kas zapomogowych, emerytalnych, chorych, ubezpieczeń od nieszczęśliwych wypadków i pogrzebowych, o ile te opłaty łącznie nie przekraczają 300 zł rocznie za każdą ubezpieczoną osobę" oraz „premje wpłacane przez podatnika od ubezpieczeń na wypadek śmier-

ci lub na dożycie" (także z ograniczeniem kwot). Jeżeli jednak przy „osobistości" jako „źródle" dochodu zanika lub nie dość wyraźnie występuje element potrzeby „zabezpieczenia" czy „ulepszenia" źródła, to przy takiem znowu „źródle" jak przedsiębiorstwo fabryczne element podstawy materjalnej występuje na plan pierwszy. A osobisty? Zagadnienie „ulepszenia" elementu „źródła dochodu", jakim jest człowiek, przy personelu t. zw. niższym (pracownicy, robotnicy) podatkowo nie istnieje. Czy większe czy niższe płace, a więc czy większy m. i. czy mniejszy nacisk na wydajność tego współczynnika „dochodu", prawodawca podatku dochodowego włącza zużyte na ten cel sumy do „kosztów". Nie wchodzę w powody tego stanowiska skarbowego, któremi mogą być dotychczasowa tradycja, wzgląd na zatrudnienie większej ilości osób, lepiej płatnych i t. p. Ale i w tej sprawie mamy znamienny przepis w art. 21 ust. 3. Oczywiście, iż łatwo nam się domyślić intencyj tej normy. Ale pozostawmy ją narazie na boku, jako istotną i ważną, z którą zawsze trzeba się liczyć, ale nie wyczerpującą od tej swojej strony całości problemu. Wyższa płaca oznaczać może także i winna oznaczać, iż przedsiębiorstwo, znalazłszy wybitnego dyrektora, którego osobistość i talent, którego „wydajność" „ulepsza i powiększa" „źródło" dochodu, powiększa sam „dochód" np. o 10%, — dając mu 3%, zarabia na czysto 7%. Czy może tak być? Oczywiście, i powinno być w pewnej mierze. W przepisie art. 21 ust. 3 można zmieścić nietylko pogląd, który w pierwszym rzędzie rozstrzygnął o powstaniu tej normy, ale także pogląd, iż znaczniejsze wynagrodzenia, przy równych innych warunkach, oznaczają „ulepszenie" i „powiększenie" źródła dochodu. Gdyż przedsiębiorstwo fabryczne nie jest „źródłem" dochodu jako zespół li tylko ziemi, sprzętu, maszyn, budynków, surowca, pieniędzy, lecz jest zespołem materjalnym i osobowym, jest organizacją osób i rzeczy. Jeżeli niema osób, niema przedsiębiorstwa, lecz istnieje jedynie martwy, nieożywiony, nieporuszony współelement wytwórczości, zatem podstawy dochodu. Jeżeli niema zespołu materjalnego, lecz tylko osobowy, także niema przedsiębiorstwa fabrycznego, gdyż ono składa się z ludzi i rzeczy.

Innemi słowy, art. 6 i art. 8, odnosząc się do „źródeł" „dochodu" łącznie z art. 3, muszą uważać za „źródło" „dochodu" i stronę osobową i stronę materjalną. Naturalnie, kłopotliwe i dość trudne są te możliwe ustalenia „ulepszenia" źródła dochodu przez przyjęcie zdolniejszego pracownika, przez jego większą płacę i przez reorganizację pracy wogóle. Znacznie łatwiej ocenić „powiększenie" przez obliczenie kosztów nowosprawionej maszyny, przeprowadzenia nowego systemu trakcyj i t. p.

Na czem polega istota różnicy stanowisk między Skarbem i NTA z jednej strony, a skarżącymi podatnikami z drugiej? Polega na tem, że złożoność spraw, jaka niewątpliwie istnieje w stosunku stanu „źródeł" dochodu, ich „ulepszenia", „wydajności", została podkreślona i wydobyta oraz zróżniczkowana, jak szczególnie to czyni w omawianem orzeczeniu NTA, który wypełnia literę prawa, a wzbogaca ściślejsze i mniej schematyczne rozumienie poszczególnych „stanów faktycznych". Wydaje się, iż idzie w ten sposób właściwą drogą.

Wspomniałem o schematycznem rozumieniu poszczególnych „stanów faktycznych". Za taki schematyzm uważam rozróżnienie wydatków „inwestycyjnych" i „eksploatacyjnych". Pojęcie inwestycyj jest pojęciem zbyt ogólnem i teoretycznem. Jeżeli prawo (jak np. prawo budżetowe) ustali je i zdefinjuje — mniejsza o to, czy odpowiada to mniej lub więcej słusznemu poglądowi teoretycznemu — zostaje przecież dość wyraźna orjentacja. Czem jest „inwestycja"? Adam Krzyżanowski nazywa inwestycyjnemi wydatki, zwiększające rentowność przedsiębiorstw. Decyduje zatem wynik, nie zamiar. Ale czy wynik np. natychmiastowy? W wielkiem przedsiębiorstwie (np. P. K. P.) może

wynik przewidziano dopiero za lat dziesięć, narazie wyniku niema (nie rentuje się). Jak zaliczyć wydatek? Czy rentowność ma być tylko ściśle kasową, czy ogólnie ekonomiczną, może społeczną? Kolej Państwowa włącza w obręb swoich celów, i słusznie, daleko więcej, niż problem kasowej rentowności. Co sądzić wtedy o wydatku, o jego inwestycyjności? Duże przedsiębiorstwo prywatne także nie może liczyć się tylko z tem, by wydatek w następnym roku dał swój procent, rentował się. Jak go policzyć? Ale dajmy na to: wydatek w danych warunkach można ocenić jako „inwestycyjny", t. j. według ścisłych obliczeń ma przynieść oprocentowanie, „zwiększyć rentowność", tymczasem zajdzie okoliczność, niezależna od woli i obliczeń (np. wyjątkowa podaż tego towaru na rynku i spadek cen), wydatek nie będzie zatem inwestycyjny, bo decyduje skutek, a nie zamiar, bo nie zwiększy rentowności. To są trudności, z których trudno wybrnąć, a które są mniejszą przeszkodą dla teorji, operującej przyjęciem „danych", t. j. „określonych", t. j. „założonych" warunków. A stan faktyczny" tych „z a ł o ż e ń" zawczasu ustalonych nie posiada, bo jest różnorodny i zmienny. Podobna, lecz znacznie większa trudność z ustaleniem i stosowaniem pojęcia „wydatków eksploatacyjnych".

Uważam tedy, iż NTA, ilekroć wchodzi na drogę przyjmowania takich pomocniczych a spornych pojęć, jak „wydatek inwestycyjny", popełnia błąd i zamiast precyzować judykaturę, rozwadnia ją. Natomiast szczęśliwą i trafną drogę, m. zd., przyjęła argumentacja orzeczenia, do którego nawiązuję te uwagi. Unika teoretycznych rozróżnień, trzyma się ustawy i analizuje ściśle poszczególne stany faktyczne. Zadanie było o tyle łatwiejsze, iż skarga posłużyła się schematyzmem, uznała jeden artykuł (6), pozostawiając na uboczu drugi (8 p. 1), tak wyraźnie i tak niedwuznacznie sformułowany. Dodaję wkońcu, iż uwagi moje nie mają na oku oceny całokształtu sprawy z punktu widzenia stosunku systemu podatkowego do wytwórczości wogóle, do żywotności, czy prosperowania poszczególnych zakładów; liczę się z prawem podatkowem, które obowiązuje i które ma ten, a nie inny wygląd.

Orzeczenie niniejsze należy, m. zd., do szczególnie dobrze zbudowanych, jest konsekwentne, a zarazem oględne w zakresie słusznych uprawnień strony skarżącej (potrącenie części wydatku na zastąpienie zużytych urządzeń, zarządzenie uzupełnienia postępowania co do p. 8).

Ignacy Czuma

1223.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na „powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu". Wydatki „nie związane z osiągnięciem dochodu". Rezerwa.

1. Wydatki, związane z nabyciem, zorganizowaniem, powiększeniem, rozszerzeniem, ulepszeniem, usprawnieniem lub zwiększeniem wydajności źródła dochodu, stanowią w myśl art. 8 ustawy o podatku dochodowym wydatki niepotrącalne.

2. Dla kwalifikacji podatkowej decydującem jest osiągnięcie przez wydatek powiększenia, ulepszenia, usprawnienia źródła dochodu lub pokrycie zobowiązania, zaciągniętego w związku z jego nabyciem, bez względu na to, czy z punktu widzenia prawa handlowego i zwyczajów handlowych efekt ten wyraża się w zwiększeniu majątku przedsiębiorstwa, nadającem się do uwidocznienia w aktywach jego bilansu.

Wyrok NTA z 26 października 1934 l. rej. 1778/31 w sprawie firmy: Łódzka Czesalnia i Przędzalnia Wełny Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do zysków bilansowych skarżącej kwoty zł 21.393,01, wydatkowanej na remont wynajętej w celu uruchomienia przedsiębiorstwa nieruchomości, kwoty zł 6.750, wydatkowanej na komorne za najem tejże nieruchomości w okresie, poprzedzającym ukonstytuowanie się skarżącej jako spółki akcyjnej, oraz kwoty zł 21.000, zarezerwowanej na wynagrodzenie członków władz spółki za ich czynności w r. 1928, niewypłaconej jednak z powodu braku ustalenia w ciągu roku operacyjnego 1928 wysokości tego wynagrodzenia przez walne zgromadzenie....

NTA ustalił w swej judykaturze zasadę, iż wydatki, związane z nabyciem, zorganizowaniem, powiększeniem, rozszerzeniem, ulepszeniem, usprawnieniem lub zwiększeniem wydajności źródła dochodu, stanowią w myśl art. 8 ustawy o podatku dochodowym wydatki niepotrącalne z przychodów, mimo iż stoją one niewątpliwie także w pośrednim związku z uzyskaniem, zachowaniem i zabezpieczeniem przychodów. Argument zatem skargi, iż wydatki na komorne i remont najętego lokalu, poniesione w okresie przed uruchomieniem przedsiębiorstwa, będącego źródłem dochodu skarżącej, i właśnie w celu technicznego zorganizowania, zmontowania i należytego ulokowania zespołu urządzeń, stanowiących jako fabryka techniczną i gospodarczą jednostkę, stanowią koszt uzyskania dochodu — nie może być uwzględniony z tego powodu, iż wydatki te mają związek z uzyskaniem i zabezpieczeniem dochodu poprzez zorganizowanie i uruchomienie źródła tegoż dochodu, która to kwalifikacja wobec judykatury NTA przesądza już ich niepotrącalność.

Również argument skargi, że wydatki te nie stanowią powiększenia aktywów spółki, gdyż nie został przez nie powiększony jej majątek, nie może być uznany za dostateczny. Kwalifikacja wydatków z punktu widzenia prawa handlowego i zwyczajów, normujących sposób księgowania, nie przesądza kwalifikacji podatkowej, która musi być oceniana według przepisów ustaw podatkowych. Dla kwalifikacji podatkowej decydującem jest osiągnięcie przez wydatek powiększenia, ulepszenia, usprawnienia źródła

dochodu lub pokrycie zobowiązania, zaciągniętego w związku z jego nabyciem, bez względu na to, czy z punktu widzenia prawa handlowego i zwyczajów handlowych efekt ten wyraża się w zwiększeniu majątku przedsiębiorstwa, nadającem się do uwidocznienia w aktywach jego bilansu. W judykaturze NTA znajduje się wiele przykładów na to, że dwie te kwalifikacje nie muszą się pokrywać i że wydatek, nie nadający się do aktywowania w księgach, jest mimo to wydatkiem niepotrącalnym, jako związany ze źródłem dochodu. Należą tu np. wydatki na koszty organizacji spółki, na koszty połączone z nabyciem przedsiębiorstwa lub mającej mu służyć nieruchomości, na pokrycie przejętych przy nabyciu przedsiębiorstwa zobowiązań, na opłaty celne w związku z przeniesieniem przedmiotów majątkowych przedsiębiorstwa z zagranicy do kraju i t. d.

Fakt więc, że wydatki sporne nie stanowiły kosztów nabycia jakichkolwiek aktywów bilansowych skarżącej Spółki, nie jest sam przez się miarodajny dla oceny tych wydatków z punktu widzenia ustawy o podatku dochodowym; dla tej oceny jedynie miarodajny jest niesporny fakt, że wydatki te były poniesione w związku z urządzeniem i uruchomieniem fabryki, mającej być źródłem dochodu skarżącej, a więc z powstaniem źródła dochodu, a nie z czynnem już źródłem dochodu, przyczem obojętne jest dla ich oceny, że przedmiotem remontu była nieruchomość wynajęta, skoro remont miał niewątpliwie na celu doprowadzenie jej do takiego stanu, aby mogła w niej zostać zmontowana i urządzona fabryka, a komorne zostało zapłacone właśnie za czas, w którym ten remont i montaż maszyn i urządzeń się odbywał.

Również nie są uzasadnione zarzuty co do pozycji trzeciej. Skoro bowiem ustalone zostało, że sporna kwota została zarezerwowana na nieustalone jeszcze wynagrodzenia członków władz Spółki, a zatem na wydatek przyszły, niepewny jeszcze co do swej wysokości, musi się uznać za niesporny charakter rezerwy, stanowiącej w myśl art. 21 pozycję doliczalną do zysków bilansowych.

W tym stanie rzeczy NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Wydaje się zupełnie uzasadnionem rozwiązanie przez NTA sprawy wydatku pierwszego i drugiego. Argumenty strony skarżącej w płaszczyźnie punktu pierwszego i drugiego nie są przekonywujące, w szczególności zaś motyw, iż wydatek nie stanowi ekwiwalentu żadnej trwalszej wartości, co zostało słusznie uwypuklone w wywodach NTA o odrębnej kwalifikacji podatkowej, a odrębnej buchalteryjno-handlowej.

Natomiast parę uwag nasuwa się w związku z pozycją trzecią.

NTA orzeka w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929. Spółka akcyjna rezerwuje w bilansie 21.000 zł na wynagrodzenie członków władz spółki za ich czynności w r. 1928, niewypłacone z powodu braku ustalenia w ciągu roku operacyjnego 1928 wysokości tego wynagrodzenia przez walne zgromadzenie. Art. 21 ustawy uważa za zyski bilansowe m. i. sumy „na utworzenie wszelkiego rodzaju funduszów

rezerwowych" (z wyjątkiem ubezpieczeniowych i premjowych). Rozporządzenie wykonawcze do tego artykułu poleca uważać za fundusz rezerwowy „wszelkie sumy nagromadzone z nadwyżek bilansowych, które w poszczególnym wypadku przedstawiają się właściwie jako pomnożenie majątku". Z drugiej zaś strony (brzmi dalszy ciąg przepisu rozporządzenia) nie stanowią dochodu „te fundusze, które służą tylko do pokrycia już istniejących zobowiązań". Zachodzi pytanie, czy ta suma 21.000 zł jest funduszem rezerwowym w rozumieniu ustawy. Czy to jest suma pomnażająca majątek, skoro spółka ma zobowiązanie wprawdzie nieustalone co do kwoty, ale pewne co do zasady w stosunku do członków władz, którym należy się wynagrodzenie. Wydaje się, że sens ustawy jest jasny, tem bardziej, że w razie, gdy suma rezerwowana (nie rezerwowa) przewyższy sumę wynagrodzenia, różnicę zaliczyć można będzie do zysku. NTA przyjął jednak dawniej w swojej judykaturze zasadę, którą ściśle zresztą zastosował do omawianego wypadku, iż zgóry musi być ustalona należność i warunki wypłaty. Jeżeli jednak udział członków władz w czynnościach przedsiębiorstwa jest pracą, jeżeli wynagrodzenie jest wynagrodzeniem, a nie podarunkiem lub rodzajem podarunku, spółka mimo nieustalenia kwoty wynagrodzenia jest przecież zobowiązana co do zasady wynagrodzenia i w pewnej przybliżonej (wskazanej przez prawo cywilne czy handlowe czy statut spółki) kwocie. Suma, przeznaczona zatem na ten cel, nie jest, m. zd., „rezerwą" i trudno ją doliczać do zysku.

Ignacy Czuma

1224.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek, poniesiony przez właściciela domu na połączenie z kanalizacją i wodociągiem miejskim.

Wydatek, poniesiony przez właściciela domu na połączenie z kanalizacją i wodociągiem miejskim, nie podlega — jako wydatek na ulepszenie źródła dochodu (art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.) — potrąceniu, choćby połączenie to było przymusowe. (Teza).

Wyrok NTA z 12 czerwca 1935 l. rej. 6839/33 w sprawie Marji Saskiej w Kielcach przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Sporne między stronami jest wyłącznie zagadnienie natury prawnej, czy wydatek, poniesiony przez właściciela domu w związku z urządzeniem nowych przewodów wodociągowo-kanalizacyjnych oraz przebudową istniejącej już w domu instalacji wodociągowo-kanalizacyjnej, w celu połączenia domu z miejską siecią wodociągowo-kanalizacyjną, winien być uznany za potrącalny, jak skarżąca twierdzi, czy też za wydatek inwestycyjny na ulepszenie źródła dochodu, które to stanowisko zajmuje pozwana władza.

Skarżąca powołuje się na uzasadnienie swojego poglądu z jednej strony na fakt, iż sporny wydatek poniesiony został pod przymusem władz administracyjnych, w związku z postanowieniami rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 15 lutego 1928 poz. 142 Dz. Ust. o przymusie połączeń nieruchomości zabudowanych z kanalizacją i wodociągiem miejskim, z drugiej zaś strony na okoliczność, iż dom jej posiadał oddawna wewnętrzną instalację wodociągowo-kanalizacyjną, która zaspakajała potrzeby lokatorów. W tych warunkach, zdaniem skarżącej, sporny wydatek traktować należy jako pozbawione ekwiwalentu świadczenie przymusowe, obciążające właścicieli nieruchomości, a zatem jako wydatek potrącalny od dochodu.

Powyższego zapatrywania skarżącej NTA nie uznał za trafne.

Sens gospodarczy połączenia domu, choćby mającego własne urządzenia wodociągowo-kanalizacyjne, z miejską siecią wodociągowo-kanalizacyjną, polega na polepszeniu warunków higjenicznych danej nieruchomości, co uznane być musi za ulepszenie źródła dochodu w rozumieniu art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym. W świetle tego przepisu uznać należy za obojętną dla kwalifikacji wydatku tę okoliczność, iż został on poniesiony przymusowo na skutek specjalnych przepisów prawnych.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

1225.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia pełnomocników handlowych spółki akcyjnej.

Fakt powołania w pełnomocnictwie, wystawionem przez spółkę akcyjną swemu urzędnikowi, §-u 54 niem. kod. handl. bez żadnych zastrzeżeń — nie wyklucza obrony spółki, iż urzędnik ten nie był upełnomocniony do prowadzenia całego przedsiębiorstwa (art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.) (Teza).

Wyrok NTA z 29 maja 1935 l. rej. 2680/33, 3123/33 i 3526/33 w sprawie Banku Cukrownictwa Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929, 1930 i 1931.

...Pozostają do rozstrzygnięcia zarzuty skarg, dotyczące wynagrodzenia pełnomocników centrali.

Władza pozwana stanęła w zaskarżonych orzeczeniach na stanowi-

sku, iż pełnomocnicy, o których wynagrodzenia chodzi, należą do osób upełnomocnionych do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, ponieważ dane im upoważnienia w myśl § 54 niem. kod. handl. do zastępowania Banku łącznie z jednym członkiem zarządu lub z jednym z prokurentów, bądź też z generalnym sekretarzem Banku, nie zawierają specjalnych ograniczeń.

Przeciw temu motywowi Bank w skargach — obok zarzutów, nie podlegających rozpoznaniu z uwagi na przepis art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA — podnosi i rozwija zawarty już w odwołaniu zarzut, iż pełnomocnicy ograniczeni są do podpisywania mniej ważnej korespondencji tego wydziału, do którego są przydzieleni. Skarga twierdzi, iż wszyscy pełnomocnicy skarżącego Banku mają pełnomocnictwa rodzajowe lub szczególne, a zatem nieupoważniające do zastępowania Banku wogóle, lecz jedynie do załatwiania w poszczególnych jego wydziałach pewnego rodzaju interesów lub pewnych tranzakcyj.

NTA nie mógł podzielić stanowiska władzy, która — jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia i z odpowiedzi na skargę — uważa zarzut odwołania za nieistotny wobec brzmienia wystawionych przez Bank pełnomocnictw. Przedewszystkiem bowiem samo powołanie w tekście pełnomocnictwa § 54 kod. handl. („Bank udziela urzędnikowi... pełnomocnictwa handlowego w myśl § 54 kod. handl.") nie przesądza jeszcze, że chodzi o pełnomocnictwo do prowadzenia przedsiębiorstwa, skoro w § 54 mowa jest o trzech rodzajach pełnomocnictwa handlowego, różniących się zakresem uprawnień pełnomocnika, mianowicie o t. zw. pełnomocnictwie generalnem („Generalvollmacht"), pełnomocnictwie rodzajowem („Artvollmacht") i pełnomocnictwie szczególnem („Einzelvollmacht"). Następnie odmiennie niż się rzecz ma z prokurą, zakres uprawnień pełnomocnika handlowego nie jest w ustawie określony z tą mocą, iżby w stosunku do osób trzecich nie mógł być skutecznie ograniczony (§ 54 ust. 3). Nie jest bynajmniej konieczne do ważności takich ograniczeń, by one zawarte były w wystawionem pełnomocnictwie pisemnem (p. Staub-Bondi do § 54; por. też Wróblewski, [austr.] Ustawa handlowa, uwagi do art. 47). Wreszcie także okoliczność, której władza pozwana zdaje się przyznawać pewne znaczenie dla rozpatrywanego zagadnienia, mianowicie, iż pełnomocnictwa w dalszym ciągu mówią o uprawnieniu pełnomocnika do zastępowania Banku („tylko") łącznie z jednym z członków zarządu, prokurentem lub generalnym sekretarzem — jeszcze nie świadczy o zakresie uprawnień pełnomocnika, lecz tylko o sposobie wykonywania tych uprawnień. W każdym razie niema podstawy do oceniania tego zakresu według zakresu uprawnień współdziałającego z pełnomocnikiem członka zarządu lub prokurenta (Staub-Bondi do § 54 uw. 2 a).

Skoro władza pozwana, wychodząc z odmiennego zapatrywania prawnego, nie rozpoznała zarzutu odwołania i nie rozprawiła się z nim należycie w zaskarżonych orzeczeniach, należało orzeczenia te uznać za dotknięte istotną wadliwością postępowania. . . .

Pełnomocnictwo z § 54 kod. handl. niemieckiego — nawet najszersze — upoważniające „do prowadzenia przedsiębiorstwa", jest niewątpliwie węższe od „pełnomocnictwa do samodzielnego prowadzenia całego przdsiębiorstwa", o którem mowa w art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, obejmuje bowiem takie tylko interesy i czynności prawne, jakie „są zwykle związane z prowadzeniem danego przedsiębiorstwa". Co więcej, w myśl ust. 2 tegoż paragrafu nawet niektóre czynności, które zwykle są związane z prowadzeniem przedsiębiorstw handlowych, jak zaciąganie zobowiązań wekslowych, zaciąganie pożyczek i prowadzenie sporów (sądowych), wymagają odrębnego pełnomocnictwa. Nie wynika stąd, by w konkretnym przypadku nie będący prokurentem pełnomocnik handlowy nie mógł podpadać pod przepis art. 21 ust. 3, gdyż może on mieć oprócz pełnomocnictwa ogólnego, przewidzianego w § 54 kod. handl., i uzupełniające pełnomocnictwa specjalne tak szerokie, iż możnaby je skwalifikować jako „upoważnienie do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa". Dlatego też słusznie wyrok wytyka jedynie wadliwość postępowania, polegającą na niezbadaniu tych okoliczności przez władzę, a nie orzeka apodyktycznie, że wymiar był niezgodny z ustawą. Tego rodzaju ewentualność wydaje się coprawda mało prawdopodobna, skoro udzielenie pełnomocnikowi handlowemu tak szerokich pełnomocnictw byłoby w skutkach identyczne z prokurą, to też trudno sobie wyobrazić potrzebę praktyczną wybrania tak okrężnej drogi do celu, który można osiągnąć zupełnie łatwo i prosto przez udzielenie prokury.

Zarówno teza i wywody wyroku, jak i powyższe rozważanie zachowają swą aktualność pomimo uchylenia niemieckiego kodeksu handlowego. Odpowiadający §-owi 54 tego kodeksu art. 66 polskiego kodeksu handlowego reguluje nasze zagadnienie w sposób bardzo podobny, ścieśniając jeszcze kompetencje zwykłego pełnomocnika handlowego. Wprawdzie określenie, że pełnomocnictwo do prowadzenia całego przedsiębiorstwa upoważnia do wszystkich czynności, jakie zazwyczaj wiążą się z poruczonym pełnomocnikowi zakresem działania (t. j. z prowadzeniem całego przedsiębiorstwa) — wydaje się wskutek dodania słowa „całego", którego brak w tekście niemieckim, nawet nieco szerszem. Wprawdzie określenie to odpowiada w tym punkcie dosłownie definicji art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, ale niewątpliwie nie obejmuje ono drugiego kryterjum, zawartego w tej ustawie, t. j. prawa do samodzielnego prowadzenia przedsiębiorstwa, gdyż § 2 art. 66 kod. handl. wyraźnie zacieśnia te napozór tak szerokie kompetencje, zastrzegając, że pełnomocnik handlowy nie może samodzielnie, t. j. bez wyraźnego upoważnienia, dokonywać całego szeregu czynności, które wchodzą w zakres „prowadzenia przedsiębiorstwa". Lista tych czynności jest nawet nieco dłuższa, niż w kodeksie niemieckim, obejmuje bowiem prowadzenie sporów, zawieranie ugód, czynienie zapisów na sąd polubowny, podpisywanie weksli i czeków oraz zaciąganie pożyczek. Poza nawiasem naszych rozważań pozostaje sprawa zbywania i wydzierżawiania przedsiębiorstwa oraz ustanawiania na niem prawa użytkowania, gdyż te czynności nigdy, a także zbywania i obciążania nieruchomości, gdyż te czynności zazwyczaj nie mieszczą się w pojęciu „prowadzenia przedsiębiorstwa". Natomiast dla przedsiębiorstw, mających za przedmiot handel nieruchomościami (np. parcelacyjnych), zbywanie i obciążanie nie-

ruchomości należy właśnie do normalnego zakresu ich prowadzenia, to też w takich przedsiębiorstwach nawet prokurent nie podpada pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, jeżeli nie ma osobnego pełnomocnictwa do dokonywania tych czynności.

Bronisław Hełczyński

1226.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia zastępców członków zarządu.

Dla kwalifikacji wynagrodzeń zastępców członków zarządu ze stanowiska przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym istotnem jest, czy zastępcy ci spełniali w danym okresie operacyjnym faktycznie czynności członków zarządu w granicach statutowych i wewnętrzno-organizacyjnych ram działalności zarządu spółki.

Wyrok NTA z 26 marca 1935 l. rej. 214/32 w sprawie Częstochowskich Zakładów Wyrobów Włókienniczych „Stradom" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... O ile chodzi o doliczenie wynagrodzeń zastępców członków zarządu, to istotną dla oceny tej kwestji okolicznością jest wedle judykatury NTA, czy zastępcy ci spełniali w danym okresie operacyjnym faktycznie czynności członków zarządu w granicach statutowych i wewnętrzno-organizacyjnych ram działalności zarządu spółki. Gdy skarżąca w tym kierunku na wezwanie z 30 listopada 1928 dała konkretną odpowiedź, było obowiązkiem władzy z treścią tej odpowiedzi się rozprawić i pominięcie tego rozprawienia się uznał NTA za istotną wadliwość postępowania. Natomiast motywy, na które powołuje się władza pozwana, są wobec ustalonej judykatury NTA nieistotne dla oceny charakteru wynagrodzeń członków zarządu jako potrącalnych kosztów handlowych, wobec czego brak udowodnienia przez stronę skarżącą, za jakie konkretne czynności wynagrodzenie zostało wypłacone, nie ma dla sprawy istotnego znaczenia[1]). W kierunku zaś ustalenia rodzaju i zakresu pracy oraz ustalenia zgóry wynagrodzenia skarżąca wyjaśnień udzieliła, a do przedłożenia dalszych dowodów nie była obowiązana, skoro powołała się na swój statut i protokóły walnych zgromadzeń i na fakt, że dokumenty te znajdują się w posiadaniu władzy wymiarowej....

---

[1]) Por. OPA 526/34.

1227.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Kumulacja — jednorazowe wynagrodzenia.

Ustawa z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust., poddając kumulacji łączne roczne wynagrodzenie, pobierane od różnych służbodawców, miała na względzie zarówno uposażenia perjodyczne, jak i jednorazowe wynagrodzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 12 września 1935 l. rej. 4802/33, 7619/33 i 11222/34 w sprawie Andrzeja Wierzbickiego przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1931, 1932 i 1933.

...O ile chodzi o zarzut obrazy przepisu art. 112 a)[1]) ustawy o podatku dochodowym, to NTA uznał, iż decyzja władzy pozwanej, kumulująca dla celów ustalenia różnicy podatku dochodowego według działu II ustawy, w myśl postanowienia art. 112 a), zarówno uposażenia perjodyczne, jak i jednorazowe wynagrodzenia, nie narusza w niczem postanowienia cyt. artykułu.

Przepis bowiem art. 112 a), wprowadzony do ustawy o podatku dochodowym ustawą z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust., miał na celu, jak to wyraźnie stwierdzają motywy do projektu rządowego (Druk Sejmowy Nr. 242), usunięcie nierównomierności w opodatkowaniu podatkiem dochodowym między uposażeniem służbowem, osiągniętem u jednego pracodawcy, a uposażeniem, osiągniętem u różnych pracodawców. Powołane motywy projektu rządowego podkreślają ponadto, iż powyższa nierównomierność opodatkowania wywołana jest tem, iż „w myśl obecnie obowiązujących przepisów, podatek dochodowy od uposażeń podlega potrąceniu u każdego pracodawcy zosobna, przyczem dla wysokości potrąceń miarodajną jest kwota wynagrodzenia" od poszczególnego pracodawcy, obliczona w stosunku rocznym. Uwzględniając powyższą intencję ustawodawcy, dojść się musi do wniosku, iż brak uzasadnionej podstawy, aby pod użyte w art. 112 a) ustawy wyrażenie „od łącznego rocznego wynagrodzenia" podciągać tylko wynagrodzenia perjodyczne, wyłączając wynagrodzenia jednorazowe. Te ostatnie bowiem wynagrodzenia, w myśl postanowienia art. 20 ustawy o podatku dochodowym, stanowią dochód z uposażeń służbowych, podlegający opodatkowaniu według przepisów działu II ustawy.

Zastępca skarżącego na rozprawie, zwalczając stanowisko władzy,

---

[1]) Art. 45 poz. 715/34 Dz. Ust.

na poparcie odmiennego zapatrywania powołał się na postanowienia dalszej noweli do ustawy o podatku dochodowym, a mianowicie ustawy z 18 marca 1935 poz. 162 Dz. Ust. W szczególności zarzucił tenże pełnomocnik, iż dopiero w myśl tej ostatniej ustawy poddane zostały kumulacji na jednolitych zasadach wynagrodzenia perjodyczne z jednorazowemi, atoli tylko w tych wypadkach, gdy suma obydwu kategoryj wynagrodzeń za dany rok kalendarzowy przekracza 10.000 zł. Stanowiska powyższego nie mógł NTA uznać za trafne. Cytowana bowiem ustawa miała jedynie na celu rozciągnięcie zasady, obowiązującej płatników, zatrudnionych u kilku służbodawców, również na płatników, zatrudnionych u jednego służbodawcy, a więc uchylenie uprzywilejowania osób, otrzymujących wynagrodzenia perjodyczne i jednorazowe od jednego służbodawcy, w stosunku do osób, zatrudnionych u kilku służbodawców.

Motywy projektu rządowego (Druk Sejmowy Nr. 1038) w tym punkcie brzmią w sposób następujący: „Wprowadzone ustawą z 7 listopada 1931 poz. 771, opodatkowanie łączne wynagrodzeń, otrzymanych u różnych służbodawców (tak zw. kumulacja), zniosło ten przywilej w stosunku do osób zatrudnionych u kilku służbodawców, pozostawiając go, o ile chodzi o osoby, pobierające wynagrodzenie u jednego służbodawcy. Projektowana nowela...“ rozciąga tem samem zasady, obowiązujące płatników, zatrudnionych u kilku służbodawców, również na płatników, zatrudnionych u jednego służbodawcy.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargi, jako nieuzasadnione.

1228.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo tramwajowe, prowadzone przez spółkę akcyjną, której większość akcyj posiada gmina.

Przedsiębiorstwo tramwajowe, prowadzone przez spółkę akcyjną, nie korzysta ze zwolnienia od podatku na zasadzie art. 3 p. 3 ustawy o podatku przemysłowym, choćby większość akcyj tej spółki znajdowała się w posiadaniu gminy.

Wyrok NTA z 12 września 1935 l. rej. 3384/31 w sprawie Krakowskiej Miejskiej Kolei Elektrycznej w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za II półr. 1925 i za r. 1926.

Spółka akcyjna pod firmą: Krakowska Miejska Kolej Elektryczna

zaskarżyła do NTA orzeczenie Ministerstwa Skarbu z 6 lutego 1931, załatwiające odmownie odwołanie „Krakowskiej Spółki Tramwajowej" przeciw dodatkowemu wymiarowi podatku przemysłowego od obrotu za II półr. 1925 i za r. 1926, o ile chodzi o obroty przesiębiorstwa tramwajowego na linjach normalnotorowych, a zatem z wyłączeniem wąskotorowej linji tramwajowej.

W orzeczeniu tem Ministerstwo Skarbu uznało za nieuzasadnione twierdzenie Spółki, iż przedsiębiorstwo tramwajowe jest prowadzone w zarządzie i na rachunek m. Krakowa, ponieważ tego stanu nie stwierdziła przeprowadzona rewizja przedsiębiorstwa Spółki, a Spółka nie dołączyła do odwołania zaświadczenia Magistratu m. Krakowa, stwierdzającego, że tenże prowadzi przedsiębiorstwo tramwajowe na linjach normalnotorowych we własnym zarządzie i na własny rachunek.

Dalej z treści przedłożonego zaświadczenia w związku z wywodami odwołania i z faktu, że odwołania nie wniósł Magistrat m. Krakowa, lecz Krakowska Spółka Tramwajowa, władza wysnuła wniosek, że przedstawiciele władz miejskich zarządzają Spółką tylko z tego powodu, że przedsiębiorstwo Spółki jest prawie wyłączną własnością gminy m. Krakowa i z tego tytułu przedstawiciele władz miejskich są również władzami Spółki, działają jednakże zawsze w charakterze organów Spółki, a nie organów miejskich, i wreszcie orzekła, iż ta okoliczność, że „organa władz miejskich" są równocześnie „organami władz Spółki", nie może uzasadnić twierdzenia, że władze miejskie prowadzą we własnym zarządzie i na własny rachunek przedsiębiorstwo Spółki.

Skarżąca spółka akcyjna, która w 1929 r. wchłonęła drogą fuzji spółkę akcyjną pod firmą: Krakowska Spółka Tramwajowa, zarzuca, że w chwili dokonania wymiaru dodatkowego za II półr. 1925 i za r. 1926, t. j. w dacie nakazu płatniczego dnia 13 marca 1928, przedsiębiorstwo normalnotorowych linij tramwajowych było niezaprzeczoną własnością gminy m. Krakowa i jako własność gminy było prowadzone na rachunek gminy i w jej zarządzie, co stwierdzają liczne dokumenty publiczne, w toku postępowania odwoławczego dostarczone, i co byliby potwierdzili podani świadkowie, obeznani z odnośnemi stosunkami. Ponieważ dowody te częściowo zostały pominięte, a częściowo przeprowadzone nieodpowiednio, przeto Spółka została pozbawiona możności wykazania swoich praw. W szczególności powołuje się skarżąca w tym względzie: 1) na udzielenie koncesji na budowę i eksploatację linji tramwajowej normalnotorowej gminie m. Krakowa przez austr. Ministerstwo Kolei żel. z 15 marca 1916 Dz. u. p. Nr. 73, 2) na wybudowanie tych linij kosztem gminy, 3) na oddanie zarządu w ręce prezydjum miasta, 4) na prowadzenie ruchu na rachunek miasta i przelewanie dochodów do kasy gminnej, 5) na zakaz kon-

cesyjny powierzania prowadzenia ruchu na tych linjach innym osobom bez wyraźnego zezwolenia Rządu, 6) na posiadanie przez gminę m. Krakowa prawie wszystkich akcyj Krakowskiej Spółki Tramwajowej i ustanawianie całego zarządu Spółki.

Dalej zwalcza skarga użyty w orzeczeniu argument o wniesieniu odwołania przez spółkę akcyjną, a nie przez Magistrat, jako chybiony, ponieważ Magistrat nie posiada osobowości prawnej, a pozatem jemu nakaz płatniczy nie został doręczony.

Wreszcie rozprawia się skarga z faktem prowadzenia przedsiębiorstwa przez spółkę akcyjną i dowodzi, że jest to tylko formalność, dla istoty zagadnienia obojętna, ponieważ ustawa w art. 3 p. 3 nie przepisuje wcale, w jakiej formie przedsiębiorstwa gminne mają być prowadzone, — oraz podkreśla jako okoliczność istotną, że normalnotorowe linje tramwajowe „w czasie miarodajnym nie miały formy spółki akcyjnej".

NTA rozważył, co następuje:

Powołany art. 3 wyszczególnia wypadki, w których przepis art. 1, podającego zasady podatkowe w kierunku przedmiotowym, miałby zastosowanie, gdyby nie zachodziły w tym artykule pod poszczególnemi punktami wymienione okoliczności wyjątkowe, powodujące zwolnienie od podatku odnośnych kazuistycznie opisanych przedsiębiorstw.

Z uwagi na ten stosunek przepisów art. 3 do zasady, określonej w art. 1, a częściowo także w art. 2, postanowienia poszczególnych jego punktów, a wśród nich także p. 3, wymagają wykładni ścisłej z wykluczeniem wszelkiej interpretacji rozszerzającej i stosowania analogji.

Charakter użyteczności publicznej przedsiębiorstwa tramwajowego, o które chodzi, nie jest między stronami sporny. Natomiast zaistnienie dalszych ustawowych wymogów zostało przez władzę pozwaną zaprzeczone. Zachodzi więc pytanie, czy zebrany materjał faktyczny sprawy dał wystarczającą podstawę do tej konkluzji.

Ponieważ chodzi o zwolnienie przedsiębiorstwa tramwajowego od podatku przemysłowego za II półr. 1925 i za r. 1926, przeto warunki ustawowe, do zwolnienia wymagane, należało odnieść do tego właśnie okresu czasu, czyli, że obojętny jest dla sporu stan faktyczny i prawny, jaki w ramach art. 3 p. 3 ustawy istniał w dacie nakazu płatniczego, t. j. w dniu 13 marca 1928. Dlatego też są dla sprawy zupełnie bez istotnego znaczenia stosunki, zachodzące między gminą m. Krakowa i spółką akcyjną „Krakowska Miejska Kolej Elektryczna". Spółka ta bowiem zawiązana została dopiero na mocy statutu, zatwierdzonego przez Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu postanowieniem z 9 kwietnia 1927, ogłoszonem w Monitorze Polskim z 18 sierpnia 1927 Nr. 187, a zatem w miarodajnym okresie czasu nie istniała. W okresie czasu natomiast od 1 lipca

1925 do 31 grudnia 1926 na linjach normalnotorowych „prowadzenie ruchu“, jak się wyraża Krakowska Spółka Tramwajowa w piśmie wniesionem do Izby Skarbowej 26 maja 1928, spoczywało w ręku tejże spółki z mocy ustnego polecenia prezydenta miasta, wydanego dyrektorowi tejże spółki zaraz po wykończeniu budowy pierwszego odcinka linij normalnotorowych, a to dlatego, że gmina m. Krakowa wówczas już posiadała 97% akcyj tejże spółki oraz była koncesjonarjuszką przedsiębiorstwa normalnotorowych linij tramwajowych.

Skarżąca sądzi, że skoro gmina m. Krakowa była w posiadaniu całego prawie portfelu akcyj, to była ona „właścicielką“ odnośnej spółki akcyjnej, a w dalszej konsekwencji poprzez ową spółkę faktycznie prowadziła przedsiębiorstwo tramwajowe linij, uruchomionych we własnym zarządzie i na własny rachunek.

Taki wniosek jest dość dowolny.

Spółka akcyjna bowiem jest szczególnym rodzajem asocjacji prawnej i posiada jako taka własną osobowość prawną zupełnie oderwaną i różną od osobowości jej akcjonarjuszów (art. 211, 213, 216, 224 austr. kod. hand.). Prawa i obowiązki przeto spółki akcyjnej nie są prawami i obowiązkami jej akcjonarjuszów i odwrotnie. Dlatego też ilościowy stan posiadania akcyj przez poszczególnych akcjonarjuszów jest zupełnie bez znaczenia prawnego w opisanej płaszczyźnie praw podmiotowych spółki. Stan ten ma jedynie znaczenie p r a k t y c z n e, o ile chodzi o realizację woli akcjonarjuszowskiej, objawionej na właściwem miejscu, jak np. w zarządzie (art. 227 i 230 austr. kod. handl.), w radzie nadzorczej (art. 225) lub na walnem zgromadzeniu (art. 224), ale wola ta ostatecznie występuje nazewnątrz zawsze jako wola spółki, a nie jako wola akcjonarjusza czy akcjonarjuszów, posiadających odpowiedni wpływ na działalność odnośnych organów drogą posiadania potrzebnej ilości akcyj lub drogą odpowiedniego uczestnictwa w kapitale akcyjnym.

W konkretnym przeto wypadku Krakowska Spółka Tramwajowa była w latach 1925 i 1926 odrębną i od gminy m. Krakowa różną osobą, mimo że 97% akcyj tej spółki posiadała gmina m. Krakowa. W sferze prawnej prawa i obowiązki, wypływające z czynności dokonanych przez spółkę za pośrednictwem jej organów, wiązały się wyłącznie ze spółką jako ich podmiotem, a nie z gminą m. Krakowa jako akcjonarjuszem spółki, a czynności, dokonywane przez organa spółki, są czynnościami spółki, a nie gminy.

Jeżeli przeto „ruch“ tramwajowy na linjach normalnotorowych, stanowiących własność gminy, utrzymywała wspomniana spółka, to ona była wykonawczynią odnośnych czynności, które razem wzięte wypełniają po-

jęcie prowadzenia przedsiębiorstwa. Prowadzenie bowiem przedsiębiorstwa tramwajowego polega na utrzymywaniu odpłatnej komunikacji tramwajowej do użytku publicznego, a „prowadzenie ruchu" wyraża to samo. Wszak w konkretnym wypadku rada zawiadowcza spółki, zgodnie zresztą z normalnym zakresem uprawnień takiego organu, zarządzała sprawami tego przedsiębiorstwa, jak m. i. stwierdza „poświadczenie" prezydenta m. Krakowa z 10 kwietnia 1928.

Wśród takich okoliczności przeto konkluzja władzy o braku warunku ustawowego prowadzenia przedsiębiorstwa tramwajowego przez gminę we własnym zarządzie nie jest sprzeczna ze stanem faktycznym, wynikającym z akt sprawy. Sam fakt bowiem, że w skład „rady zawiadowczej" spółki wchodzili wyłącznie członkowie prezydjum miasta oraz radni miejscy, nie może nadać tejże radzie charakteru organu gminy m. Krakowa. Rada zawiadowcza spółki akcyjnej jest bez względu na swój skład osobowy zawsze tylko organem prawnym tejże spółki i jako organ zbiorowy spółki jest ona za swoją działalność wyłącznie odpowiedzialna wobec naczelnego organu spółki, którym znów jest walne zgromadzenie akcjonarjuszów. Bez wpływu jest tutaj możliwa indywidualna odpowiedzialność poszczególnych członków rady zawiadowczej w stosunku do gminy z powodu niezastosowania się do otrzymanych od gminy zleceń. Ta odpowiedzialność leży w zupełnie innej sferze prawnej. Ten stan rzeczy potwierdza także przedstawiony przez rekurentkę odpis protokółu obrad prezydjum miasta z 29 maja 1916, wedle którego ustalony przez Krakowską Spółkę Tramwajową projekt nowych robót inwestycyjnych był przedstawiony do akceptacji prezydjum miasta i wedle którego prezydjum to postanowiło zwrócić się do rady zawiadowczej wspomnianej spółki o przeprowadzenie wyszczególnionych robót na koszt gminy, mimo że w skład rady zawiadowczej według twierdzenia skarżącej wchodzili wszyscy członkowie prezydjum miasta.

Myli się zatem skarżąca, jeżeli sądzi, że kto posiada akcje spółki w takiej ilości, że przedstawia ona przeważającą część kapitału akcyjnego, wystarczającą do decydowania o składzie osobowym ustawą i statutem przewidzianych organów tejże spółki, ten tem samem winien być uznany za prowadzącego przedsiębiorstwo spółki we własnym zarządzie. Gmina m. Krakowa przecież powierzyła prowadzenie „ruchu" przedsiębiorstwa tramwajowego Krakowskiej Spółce Tramwajowej. Tem samem przeniosła ona prawo decyzji w sprawach eksploatacyjnych przedsiębiorstwa na organa tejże spółki. Wpływ zaś na gospodarkę spółki zabezpieczyła ona sobie jedynie pośrednio poprzez odpowiedni skład tych organów. W przedsiębiorstwie tramwajowem na linjach normalnotorowych zatem gospodarowała spółka przez swoje organa, a nie gmina przez swoje.

Zarzutowi skargi o mylnej ocenie prawnej stanu faktycznego brak

przeto dostatecznej podstawy w materjale dowodowym przez samą skarżącą dostarczonym.

Władza nie dopuściła się wobec tego żadnego uchybienia w ocenie tego materjału, jeżeli uznała za nietrafne twierdzenie skarżącej, iż gmina m. Krakowa sama prowadziła to przedsiębiorstwo tramwajowe we własnym zarządzie, albowiem ani gmina m. Krakowa, ani Krakowska Spółka Tramwajowa nie wykazały, by prowadzenie przedsiębiorstwa tramwajowego, czy też prowadzenie ruchu „na linjach normalnotorowych", jak się wyraża skarga, zostało poruczone Spółce Tramwajowej na zasadach pełnomocnictwa lub raczej zlecenia (mandatu), skoro gmina sama przez swoje własne organa, w statucie organizacyjnym z 6 października 1901 przewidziane, przedsiębiorstwa tego według stanu akt nie wykonywała.

Skoro więc jedna z istotnych przesłanek p. 3 art. 3 ustawy o prowadzeniu przedsiębiorstwa przez związek samorządowy we własnym zarządzie odpadła, przeto odmowa zwolnienia podatkowego nie jest sprzeczna z ustawą, chociażby nawet dopełniony został ostatni warunek ustawowy prowadzenia przedsiębiorstwa na rachunek gminy.

Władza pozwana zresztą orzekła, że gmina względnie spółka nie wykazały tej właśnie okoliczności. NTA nie uznał tej części decyzji za pozbawioną podstawy faktycznej. Wprawdzie „poświadczenie" prezydenta miasta z 13 kwietnia 1928 stwierdza, że ruch na określonych linjach tramwajowych był prowadzony „na rzecz" gminy przez Krakowską Spółkę Tramwajową, lecz to pismo z uwagi na to, że ani gmina ani jej prezydent nie wystawili tego zaświadczenia w zakresie swoich praw i obowiązków ustawą ustalonych, nie może mieć znaczenia dokumentu publicznego, a zatem jego wartość dowodowa podlegała swobodnej ocenie władzy orzekającej. Skoro poza tem, ogólnikowem zresztą, sformułowaniem tego „poświadczenia", nic nie przemawiało za istnieniem porozumienia między gminą i Spółką co do wyliczania się Spółki z przychodów i rozchodów przedsiębiorstwa, to nie można odmówić słuszności decyzji władzy, nieuznającej prowadzenia przedsiębiorstwa na rachunek gminy.

Wprawdzie rekurentka w wymienionem już piśmie, wniesionem do Izby Skarbowej 26 maja 1928, wyjaśniła, że linje normalnotorowe prócz 2 lat nie dawały zysku, zaś tytułem zysku za lata 1917 i 1925 gmina otrzymała 100.000 koron i 30.000 zł, lecz te przelewy pewnych sum do kasy gminnej nie są jeszcze dowodem prowadzenia tego przedsiębiorstwa na rachunek gminy. Wszak np. wydzierżawienie przedsiębiorstwa nie wyklucza uczestnictwa wydzierżawiającego w zyskach przedsiębiorstwa, oddanego w dzierżawę.

W myśl powyższych przeto rozważań NTA uznał skargę za nieuzasadnioną.

1229.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo tramwajowe, prowadzone w imieniu i na rachunek gminy przez spółkę akcyjną.

Przedsiębiorstwo tramwajowe, prowadzone w imieniu i na rachunek gminy przez spółkę akcyjną, korzysta ze zwolnienia od podatku na zasadzie art. 3 p. 3 ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok NTA z 12 września 1935 l. rej. 3571/31 w sprawie Krakowskiej Miejskiej Kolei Elektrycznej w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

Spółka akcyjna pod firmą: Krakowska Miejska Kolej Elektryczna zaskarżyła do NTA orzeczenie Ministerstwa Skarbu z 6 lutego 1931, załatwiające odmownie odwołanie „Krakowskiej Spółki Tramwajowej" przeciw wymiarowi podatku przemysłowego od obrotu za r. 1927 z przedsiębiorstwa tramwajowego linij normalnotorowych.

W orzeczeniu tem Ministerstwo uzasadniło obowiązek podatkowy Spółki faktem prowadzenia przez Spółkę przedsiębiorstwa tramwajowego, przyczem władza uznała za okoliczność dla sporu obojętną, czy Spółka to przedsiębiorstwo prowadziła we własnem imieniu i na swój rachunek, czy też w imieniu i na rzecz gminy m. Krakowa, działając jako pełnomocnik gminy, oraz czyją faktyczną własnością było to przedsiębiorstwo. Dalej powołuje się zaskarżone orzeczenie na posiadanie przez Spółkę własnej osobowości prawnej i snuje z tego faktu wniosek, że skutkiem tego Spółka nie wchodziła w skład urzędów i instytucyj miejskich, „znajdujących się w zarządzie m. Krakowa", a zatem przedsiębiorstwo tramwajowe, nieprowadzone przez gminę we własnym zarządzie, nie było w myśl ustawy od podatku zwolnione....

NTA uznał pogląd prawny władzy w odniesieniu do konkretnego wypadku za błędny.

... Charakter użyteczności publicznej przedsiębiorstwa tramwajowego, o które chodzi, nie jest między stronami procesowemi sporny. Natomiast zachodzi rozbieżność zapatrywania między stronami, o ile chodzi o dalsze wymogi przepisu p. 3 art. 3, konieczne celem przyznania zwolnienia od podatku przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, w którego prowadzeniu jest zainteresowany terytorjalny związek samorządowy.

Władza uważa za przeszkodę do przyznania zwolnienia od podatku okoliczność, że przedsiębiorstwo tramwajowe linij normalnotorowych było

w roku 1927 „prowadzone" przez spółkę akcyjną, różną od związku samorządowego gminy m. Krakowa. Władza widocznie oparła się na słownym układzie punktu 3 art. 3 ustawy, który mówi o przedsiębiorstwach, prowadzonych „przez związki samorządowe". Jak sobie władza wyobraża to prowadzenie przedsiębiorstwa przez sam związek samorządowy, tego zaskarżone orzeczenie nie wyjaśnia, widocznie chodzi o bezpośredni stosunek samorządu, a raczej jego ustawowych organów wykonawczych, do danego przedsiębiorstwa z wykluczeniem obcego podmiotu prawnego, wykonywującego czynności eksploatacyjne chociażby w imieniu i na rachunek związku, a zatem z mocy mandatu (zlecenia) lub pełnomocnictwa. Otóż do tak wąskiej wykładni prawnej osnowa p. 3 art. 3 nie daje dostatecznej podstawy. Skoro bowiem ustawa wymaga prowadzenia przedsiębiorstwa przez „związek samorządowy" we własnym zarządzie i na własny rachunek, to nie można z pod działania tego przepisu usunąć wypadku prowadzenia przedsiębiorstwa za pośrednictwem pełnomocnika lub mandatarjusza (przedstawiciela) wogóle, a zatem bez względu na to, jaką formę prawną ów pełnomocnik lub mandatarjusz posiada. Stosunek przedstawicielstwa bowiem polega właśnie na działaniu przedstawiciela w imieniu i na rachunek reprezentowanego przez niego kontrahenta, czyli osoby trzeciej. Skoro więc wszelkie prawa i obowiązki z działalności przedstawiciela, w granicach umowy dokonywanej, wiążą się z osobą mocodawcy, to także w granicach przepisów art. 1—3 ustawy o podatku przemysłowym nie można uznać za podmiot podatkowy przedstawiciela, on bowiem nie jest samoistnym przedsiębiorcą.

Wykładnia, nadana przepisowi p. 3 art. 3 przez władzę pozwaną, prowadziłaby do konkluzji, że celem tego przepisu było jedynie wykluczenie od zwolnienia przedsiębiorstw, prowadzonych wprawdzie przez związki samorządowe, lecz albo nie we własnym zarządzie, albo też przynajmniej nie na własny rachunek. Lecz do osiągnięcia tego celu przepis p. 3 art. 3 byłby zupełnie zbyteczny, gdyż prowadzenie przedsiębiorstwa, w myśl przepisu art. 1 i 2 podatkowi podlegającego, przez związek samorządowy w cudzem imieniu i na własny rachunek nie mogłoby bez wyraźnego przepisu ustawy uchylić obowiązku podatkowego jedynie z tego powodu, że wykonywaniem czynności eksploatacyjnych zajmuje się związek samorządowy. Uznawszy przeto w ramach przepisu p. 3 art. 3 ustawy za jedynie miarodajny czynnik fakt podmiotowego prowadzenia przedsiębiorstwa tramwajowego, z pominięciem, jako nieistotnych, okoliczności, czy spółka to przedsiębiorstwo prowadziła we własnem imieniu i na własny rachunek, czy też w imieniu i na rachunek gminy, władza pozwana oparła się na błędnej wykładni przepisu, sprzecznej z zapatrywaniem, wyrażonem i uzasadnionem w niniejszym wyroku, i dlatego NTA orzekł uchylenie za-

skarżonego orzeczenia na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania.

1230.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pracownie i zajęcia rzemieślnicze — uczniowie a „najemne siły pomocnicze."

Uczniowie, zatrudnieni w pracowniach i przy zajęciach rzemieślniczych, nie podpadają pod pojęcie najemnych sił pomocniczych (art. 8 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 13 września 1935 l. rej. 710/33 w sprawie Jana Szycha w Koźminie przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie podatku przemysłowego za r. 1931.

...Jak to wynika z akt sprawy, a w szczególności z motywów zaskarżonej decyzji, władze wymiarowe odmówiły skarżącemu zwolnienia podatkowego w myśl przepisu p. 5 art. 8 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., wychodząc z założenia, iż uczniowie, zajęci w pracowniach rzemieślniczych, podpadają pod pojęcie najemnych sił pomocniczych w rozumieniu cyt. przepisu ustawy.

Zapatrywania tego nie mógł NTA uznać za słuszne. Jak to bowiem wynika z postanowienia rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowem poz. 468 Dz. Ust., stanowisko ucznia w zakładzie przemysłowym jest oparte nie na umowie najmu pracy, lecz na umowie nauczania (art. 116), przyczem końcowa treść art. 117 cyt. prawa wyraźnie przeciwstawia uczniów pracownikom przemysłowym; ponadto i pozostałe przepisy działu VI wskazują, iż praca ucznia ma charakter nauki, zaś zadania pryncypała są nietylko nauczycielskie, lecz i wychowawcze, a świadczenia nie są jednostronne ze strony pryncypała, lecz wzajemne (art. 116 1. 3). Zgodnie z powyższem, SN w wyroku z 16 października 1931 II. 4 K. 650/31 ustalił i uzasadnił bliżej, iż uczniów nie można uważać za pracowników w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym.

Gdy zatem władza pozwana bezpodstawnie uznała dwóch uczniów, zajętych w warsztacie krawieckim skarżącego, za najemne siły pomocnicze w rozumieniu cyt. p. 5 art. 8 ustawy i skoro władza nie twierdzi, iżby

skarżący poza wspomnianymi dwoma uczniami zatrudniał dalsze siły pomocnicze, przeto należało uchylić zaskarżoną decyzję, jako niezgodną z ustawą.

Przepis art. 8 p. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. zmieniony został nowelą z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust. Według noweli pracownie i zajęcia rzemieślnicze, rękodzielnicze, dorożkarstwo, furmaństwo, rybołóstwo opłacają podatek przemysłowy tylko w formie świadectw przemysłowych, jeśli są prowadzone przez właścicieli „przy współudziale najwyżej jednego członka rodziny“. Nowela nie dopuszcza możności zatrudniania jednej najemnej siły pomocniczej, jak to było dotychczas. W świetle omawianego przepisu w brzmieniu, nadanem mu nowelą, otwartą natomiast pozostaje kwestja, czy przedsiębiorstwa, o jakich w tym przepisie jest mowa, mogą zatrudniać uczniów. Jeśli zatrudnianie ucznia może być podciągnięte pod pojęcie prowadzenia przedsiębiorstwa „przy współudziale...“, to oczywiście przedsiębiorstwo, zatrudniające ucznia, nie mogłoby korzystać z ulgi, przewidzianej w art. 8 p. 5 ustawy w brzmieniu, nadanem temu przepisowi nowelą. Rozporządzenie wykonawcze z 14 września 1934 poz. 770 Dz. Ust. do ustawy o podatku przemysłowym wyłącza w § 51 z prawa korzystania z powyższej ulgi przedsiębiorstwa rzemieślnicze i rękodzielnicze, zatrudniające uczniów, stanowiąc wyraźnie, że o ile w takich przedsiębiorstwach zatrudniona jest chociaż przejściowo jedna siła obca (chociażby uczeń przemysłowy, praktykant i t. p.), wówczas ulga nie może być przyznana.

Michał Małek

1231.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Biuro podań, próśb i porad prawnych — obowiązek podatkowy.

1. Prowadzone zawodowo biuro podań, próśb i porad prawnych, jako na zysk obliczone przedsiębiorstwo, nie może być zaliczone do wolnych zawodów w rozumieniu art. 9 ustawy o podatku przemysłowym.

2. Charakteru wolnego zawodu nie nadaje zajęciom ani to, że prowadzący je uprawia je według zasad, wypływających z dawnej niem. ustawy przemysłowej, ani że zarządzeniem sądowej władzy administracyjnej otrzymał on upoważnienie do zastępstwa w sprawach cywilnych przed sądem.

3. „Agentów procesowych“ nie można zaliczyć do t. zw. obrońców sądowych, wymienionych w art. 9 ustawy o podatku przemysłowym i art. 18 ustawy z 28 marca 1933 o biurach pisania podań, istniejących jeszcze w b. zaborach austr. i ros. na podstawie szczególnych przepisów.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 18 grudnia 1934 3 K. 1472/34.

Kasacja oskarżonego nie zasługuje na uwzględnienie.

Z ustaleń zaskarżonego wyroku wynika bowiem jasno, że oskarżony prowadził zawodowo biuro podań, próśb i porad prawnych, a więc na zysk obliczone przedsiębiorstwo (art. 1 ustawy o podatku przemysłowym). Zapatrywanie kasacji, jakoby przedsiębiorstwo to zaliczyć należało do wolnych zawodów, jakie ma na względzie art. 9 ustawy o podatku przemysłowym, tak jak zajęcia adwokatów lub obrońców sądowych, jest błędne. Charakteru wolnego zawodu nie nadaje bowiem zajęciom oskarżonego ani ta okoliczność, że uprawia on je według zasad, wypływających z dawnej niem. ustawy przemysłowej, ani też i ta okoliczność, że oskarżony zarządzeniem administracyjnej władzy sądowej, wydanem na podstawie § 157 ustawy o post. cyw. z 30 stycznia 1877, upoważniony został do rozprawiania w sprawach cywilnych przed sądem grodzkim i to wyłącznie na rokach sądowych w Skórczu oraz do zastępowania przed tym sądem klientów, którzy do jego biura się udają.

Podkreślić przytem z naciskiem wypada, że ostatnio wymieniony przepis dawnej procedury cywilnej traktuje w b. dzielnicy pruskiej upoważnienia osób nienależących do stanu adwokackiego (t. zw. agentów procesowych) do zarobkowego zastępowania stron przed sądem jako przypadki ściśle wyjątkowe wówczas, gdy strony przed danym sądem nie mają wystarczającej sposobności korzystania z pomocy adwokata, i że bynajmniej osób takich z adwokatami nie zrównuje.

Osób takich również nie można zaliczyć do t. zw. obrońców sądowych, których wymienia art. 9 ustawy o podatku przemysłowym, a przedewszystkiem art. 18 ustawy z 28 marca 1933 o biurach pisania podań oraz o zakazie udzielania porad prawnych i prowadzenia cudzych spraw (poz. 269 Dz. Ust.), — obrońców, którzy istnieją jeszcze dotąd w b. zaborach austrjackim i rosyjskim na podstawie przepisów szczególnych. Wbrew wywodom kasacji, i ta ostatnio wymieniona ustawa przeprowadza wyraźną i jasną różnicę pomiędzy zastępcami (agentami) procesowymi, wykonywującymi swój zawód na mocy § 157 ust. 4 ustawy post. cyw. z r. 1877, oraz osobami, trudniącemi się prowadzeniem cudzych spraw i pisaniem podań na podstawie § 35 ust. 3 niem. ustawy przemysłowej (art. 17 ustawy z 28 marca 1933), a obrońcami, działającymi w dwóch innych zaborach obok adwokatów.

To też sąd orzekający w rezultacie słusznie doszedł do wniosku, że oskarżony od biura przez się prowadzonego winien był wykupić świadectwo przemysłowe III kategorji, zgodnie z przepisem zawartym w cz. II lit. A rozdz. VI kat. III p. 1 taryfy, a kasacja oskarżonego na uwzględnienie nie zasługuje.

1232.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedawnienie odpowiedzialności karnej: Przerwa przedawnienia.

Sporządzenie protokółu, stwierdzającego naruszenie art. 98 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., na zasadzie art. 51 ustawy, nie przerywa biegu przedawnienia z art. 116 ust. 1 ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1935 l. rej. 7770/32 w sprawie Ignacego S. w Krakowie przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego na r. 1928 oraz ukarania grzywną.

... Zarzut przedawnienia przekroczenia z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., polegającego na niewykupieniu świadectwa przemysłowego na handel towarów na r. 1928, uzasadnia skarżący tem, że orzeczenie karne wydane zostało w czasie, kiedy odpowiedzialność płatnika zgasła już wskutek upływu czasu, przewidzianego w art. 116 ust. 1 ustawy, i że stanowisko, zajęte przez Komisję Odwoławczą, iż spisanie protokółu karnego w dniu 4 kwietnia 1930 przerwało bieg przedawnienia, nie jest uzasadnione w przepisach ustawy.

Otóż stwierdzić należy, że pow. artykuł głosi tylko, iż odpowiedzialność za przestępstwa z art. 96 do 104 ustawy gaśnie po upływie dwóch lat od dnia popełnienia czynu przestępnego, ani ten artykuł jednak ani ustawa wogóle nie zawiera żadnego postanowienia co do przerwy biegu przedawnienia, tak, że przy ocenie tej kwestji posiłkować się należy analogją odnośnych przepisów kodeksu karnego, w danym przypadku austr. ustawy karnej z r. 1852.

Według § 227 tej ostatniej ustawy tylko czynność sędziego może przerwać przedawnienie ścigania. Odpowiednikiem tego w postępowaniu przed władzami skarbowemi w sprawach o przekroczenia przepisów ustawy o podatku przemysłowym, podlegające orzecznictwu tych władz (art. 113 ust. 2 i 5 ustawy o podatku przemysłowym), mogłoby być jedynie podjęcie przez kompetentną władzę podatkową (art. 109 tejże ustawy) czynności, zmierzającej do wszczęcia sprawy o przekroczenie (por. wyrok NTA z 13 lutego 1934 l. rej. 2998/31, Zbiór wyroków Nr. 759 S[1])).

Nie jest więc taką czynnością spisanie protokółu przez organ skarbowy, przeprowadzający lustrację przedsiębiorstwa, na zasadzie art. 51 ustawy.

W rozpoznawanej sprawie — jak wynika z akt administracyjnych —

---

[1]) OPA 603/34.

między dniem popełnienia przekroczenia, który z uwagi na ciągłość przestępstwa przypada na dzień 31 grudnia 1928, a wydaniem orzeczenia karnego przez Urząd Skarbowy w dniu 19 stycznia 1931, upłynął okres czasu dłuższy od dwóch lat, a w czasie tym nie była podjęta przez Urząd Skarbowy żadna czynność, mogąca przerwać bieg przedawnienia. Uznać zatem należy, że wydanie orzeczenia karnego przez Urząd Skarbowy nastąpiło już w chwili, kiedy odpowiedzialność płatnika za przestępstwo zgasła wskutek upływu dwuletniego okresu przedawnienia. Zarzut przedawnienia przekroczenia jest zatem uzasadniony ...

Powyższe orzeczenie NTA, w ostatecznym wyniku niewątpliwie słuszne, nasuwa następujące uwagi:

W chwili wyrokowania przez NTA obowiązywała już Ordynacja Podatkowa (poz. 346/34 Dz. Ust.), jednakże przepisy jej w danym wypadku nie mogą mieć zastosowania, bowiem sprawę rozstrzygnięto w I instancji przed wejściem w życie Ordynacji (art. 207 § 1 ust. 2).

NTA wypowiada zapatrywanie, że spisanie w r. 1930 protokółu karnego z powodu przestępstwa z ustawy o podatku przemysłowym na obszarze b. zaboru austrjackiego nie przerwało przedawnienia ścigania. Zapatrywanie to jest słuszne. Budzi natomiast wątpliwość wyrażone w wyroku zapatrywanie, że przedawnienie byłoby przerwane z chwilą podjęcia przez właściwą władzę skarbową postępowania karnego. NTA powołuje się na swój wyrok z 13 lutego 1934 (OPA 603/34).

Nie można jednak przeoczyć faktu, że sprawa, będąca przedmiotem wyroku obecnie omawianego, pochodzi z obszaru b. zaboru austrjackiego, gdzie dane przestępstwo popełniono, natomiast wyrok z 13 lutego 1934 odnosił się do wypadku, który miał miejsce na obszarze b. zaboru rosyjskiego. Odmienne prawo karne materjalne (aż do wejścia w życie polskiego k. k. z r. 1932), w szczególności odmienne przepisy o przedawnieniu, uzasadniają inne konsekwencje prawne w każdym z tych wypadków.

Słusznie w sprawie z b. zaboru rosyjskiego doszedł NTA (w wyroku z 13 lutego 1934) do wniosku, że do przerwy przedawnienia ścigania wystarczyła decyzja karna Urzędu Skarbowego, że zatem nie trzeba było sędziowskiego aktu ścigania. Nie wymagał bowiem sędziowskiego aktu ścigania art. 68 k. k. z r. 1903; zatem orzeczenie karne władzy skarbowej przerwało przedawnienie ścigania (sądzę, że skutek taki wynikał już z samego spisania protokółu karnego, będącego aktem natury skarbowo-policyjnej). Pod tym względem, o ile chodzi o b. zabór rosyjski, NTA jest w zgodzie z zapatrywaniem prawnem SN, wyrażonem w orzeczeniu składu 7 sędziów z 28 listopada 1931 (poz. 5/32 urz. Zbioru); w tem orzeczeniu SN omawia zasadniczo sprawę z punktu widzenia prawa b. zaboru rosyjskiego, co zresztą zaznaczone jest w samej tezie orzeczenia.

Jednakże, o ile chodzi o obszar b. zaboru austrjackiego, należało dojść do wniosku, że nawet orzeczenie karne władzy skarbowej nie mogło przerwać przedawnienia ścigania. Przepisy karne ustawy o podatku przemysłowym nie były należycie uzgodnione z systemami prawa karnego wszystkich dzielnic; stąd liczne wątpliwości i trudności praktyczne, które (jak należy spodziewać się) znikną w świetle nowego jednolitego prawa karnego powszechnego oraz Ordynacji Podatkowej.

Na obszarze b. zaboru austrjackiego jedynie sędziowski akt ścigania przerywał przedawnienie (§§ 227 i 531 u. k. z r. 1852), także w sprawach karnych z ustawy o po-

datku przemysłowym. Stosowanie analogji (o czem wspomina wyrok NTA) należy uznać stanowczo za wyłączone, pamiętając, że chodzi o przepis prawa karnego, uzasadniający odpowiedzialność karną. Na tem stanowisku stanął też SN we wspomnianem orzeczeniu z 28 listopada 1931, wypowiadając, że „odmiennie przedstawiałaby się sprawa w tych dzielnicach (b. zaborze austrjackim i pruskim), w których tylko sędziowski akt ścigania przerywa przedawnienie ścigania, wobec okoliczności, że brak podstawy do zastosowania analogji i traktowania administracyjnego aktu ścigania narówni z sędziowskim aktem ścigania".

W prawie b. zaboru austrjackiego był wprawdzie przepis, który w pewnym wypadku także administracyjnym aktom ścigania przyznawał moc przerwy przedawnienia; był to § 4 (w związku z § 1) rozporządzenia austr. Min. Spraw Wewn., Sprawiedl. i Najw. władzy policyjn. z 3 kwietnia 1855 austr. Dz. u. p. Nr. 61. Jednakże przepis ten nie stosował się do spraw skarbowych, tylko karno-administracyjnych (co wynika z § 1). Zatem w dziedzinie podatku przemysłowego zużytkowanie tego przepisu było niemożliwe.

W naszym więc wypadku nawet orzeczenie karne władzy skarbowej nie mogło przerwać przedawnienia. Słusznie zatem postąpił NTA, uchylając orzeczenie karne z powodu przedawnienia; należy podać jedynie w wątpliwość tezę, że (na obszarze b. zaboru austr. i w czasie mocy obowiązującej u. k. z r. 1852) przedawnienie byłoby przerwane przez wydanie orzeczenia karnego władzy skarbowej.

Pozatem odesłać można czytelnika do glos w OPA 477/33 i 603/34 oraz OSP XII 368.

Stanisław Śliwiński

1233.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Drobna sprzedaż mięsa i wędlin w połączeniu z wyrębem mięsa — jako przedsiębiorstwo handlowe.

Sam ubój zwierzęcia nie jest przetworzeniem zwierzęcia na mięso, dopiero wytwory z tego mięsa można uważać za zajęcie przemysłowe lub rzemiosło masarza.

Masarz, wytwarzający wędliny, na prowadzoną przytem sprzedaż mięsa ma obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego na przedsiębiorstwo handlowe II, III lub IV kategorji w zależności od cech zewnętrznych tej sprzedaży.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 3 czerwca 1935 3 K. 568/35.

. . . Protokół karno-skarbowy stwierdza, że oskarżony prowadził wędliniarnię i drobną sprzedaż mięsa, połączoną z wyrębem, z pomieszczenia, posiadającego wygląd i charakter pokoju, na podstawie świadectwa przemysłowego VIII kategorji przemysłowej.

Sąd wyrokujący uznał, że przedsiębiorstwo oskarżonego z uwagi na rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu z 21 marca 1933 poz. 222 Dz. Ust., które rzeźnictwo i wyrąb mięsa zaliczyło do rzemiosł, nie ulega obowiązkowi nabycia świadectwa przemysłowego IV względnie III kategorji handlowej, a tylko co najwyżej podlegałoby obowiązkowi nabycia świadectwa przemysłowego kat. VIII cz. II C. XIX. taryfy.

Ten pogląd jest jednak mylny.

Na mocy przepisów ustawy o podatku przemysłowym, według tekstu obowiązującego od 1 października 1934 (poz. 716 Dz. Ust.), sprzedaż mięsa „połączona z wyrębem" należy do przedsiębiorstw handlowych II, III lub IV kat. w zależności od cech zewnętrznych tej sprzedaży. Przez sprzedaż mięsa połączoną z wyrębem można rozumieć jedynie jatkę, prowadzoną przez rzeźnika, mającego kartę rzemieślniczą, gdyż wyrąb mięsa według art. 142 prawa przemysłowego jest rzemiosłem, które może prowadzić osoba uzdolniona do prowadzenia tego przemysłu (art. 144 i 147 pr. przem.). Wyrębu mięsa nie można uważać za przedsiębiorstwo przemysłowe, wytwarzające lub przetwarzające surowce, gdyż ono nic nie wytwarza, ani przetwarza, lecz jedynie ćwiartuje lub rąbie mięso, przeznaczone na sprzedaż. Sam ubój zwierzęcia nie jest przetworzeniem zwierzęcia na mięso, dopiero wytwory z tego mięsa można uważać za zajęcie przemysłowe lub rzemiosło masarza. SN wyjaśnił, że masarz, wytwarzający wędliny, na prowadzoną przytem sprzedaż mięsa ma obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego na przedsiębiorstwo handlowe. Wobec tego nie może mieć zastosowania do sprawy niniejszej art. 14 ustawy o podatku przemysłowym i należy uznać, że zaskarżony wyrok rzeczywiście jest pozbawiony podstaw prawnych i ulega uchyleniu.

1234.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skład hurtowy piwa — kategorja świadectwa przemysłowego.

Ustawa o podatku przemysłowym nie przewiduje, do jakiego rodzaju przedsiębiorstw i do której kategorji świadectw przemysłowych należy zaliczyć skład hurtowy piwa, natomiast z wyjaśnień zbioru okólników Ministerstwa Skarbu z r. 1933 wypływa, że Ministerstwo hurtowe składy piwa uznaje za przedsiębiorstwa handlu towarowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 18 lutego 1935 2 K. 1785/34.

... Sąd Okręgowy wyrok skazujący oparł na okólniku Ministerstwa Skarbu z 14 grudnia 1932 L. D. V. 53.541/4/32 w sprawie nabywania ulgowych świadectw przemysłowych na r. 1933 oraz na okoliczności, że obrót przedsiębiorstwa oskarżonej w r. 1931 wynosił 79.800 zł, a przeto zarzuty kasacji co do mylnego powodu zaklasyfikowania przedsiębiorstwa oskarżonej do II kategorji, a mianowicie zatrudnienie dwóch subjektów handlowych, są bezprzedmiotowe. Ustawa o podatku przemysłowym nie przewiduje, do jakiego rodzaju przedsiębiorstw i do której kategorji świadectwa przemysłowego należy zaliczyć skład hurtowy piwa. Z wyjaśnień zbioru okólników, wydanego przez Ministerstwo Skarbu w r. 1933, wypływa, że Ministerstwo składy apteczne i hurtowe składy piwa uznaje za przedsiębiorstwa handlu towarowego i na mocy art. 94 ustawy o podatku przemysłowym na r. 1933 przyznało tym przedsiębiorstwom ulgę w cenie świadectwa przemysłowego w zależności od wysokości obrotu w r. 1931, a mianowicie przedsiębiorstwa te mogły wykupić świadectwa przemysłowe III kategorji, jeśli obrót nie przewyższał 30.000 zł. Przyznanie ulgi podatkowej w myśl art. 94 i 26 ustawy o podatku przemysłowym, zależy od uznania Ministra Skarbu i przeto sąd nie miał podstaw prawnych do innego zapatrywania się prawnego na rzeczone rozporządzenie i stosując ściśle okólnik z 14 grudnia 1932, żadnego uchybienia prawnego nie dopuścił się.

Z tych względów SN kasację oddala.

1235.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Biuro rewizyjno-buchalteryjne — kategorja świadectwa przemysłowego.

1. Cechą zewnętrzną biura rewizyjno-buchalteryjnego jako przedsiębiorstwa, decydującą o jego rozmiarach i kategorji, jest ilość zatrudnionych w biurze pracowników.

2. Ucznia, zajętego w takiem biurze, nie można uważać za pracownika.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 18 lutego 1935 3 K. 1375/34.

... Ustawa o podatku przemysłowym uzależnia zaliczenie przedsiębiorstw handlowych do odnośnych kategoryj od pewnych zewnętrznych cech tych przedsiębiorstw w myśl wskazań, zawartych w dziale I lit. A cz. II taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy.

O ile chodzi o biura rewizyjno-buchalteryjne, to cechą zewnętrzną tych biur jako przedsiębiorstw, decydują o ich rozmiarach i kategorji, jest ilość zatrudnionych w danem biurze pracowników.

Powyższe biura przewidziane są w II i w III kategorji rozdz. VI lit. A taryfy, zależnie od ilości pracowników.

Aczkolwiek ustawa o podatku przemysłowym nie zawiera określenia, co rozumieć należy przez „pracownika", to jednak z porównania dalszych przepisów ustawy, w których ustawa używa zwrotu: „licząc w tem właściciela i członków jego rodziny" (lit. A rozdz. VII, XII, XIV, lit. C rozdz. XVIII i XIX kat. VIII), wynika, że brak tego zastrzeżenia przy przedsiębiorstwach, będących biurami rewizyjno-buchalteryjnemi, ma to znaczenie, że praca właściciela biura nie ma żadnego wpływu na wysokość kategorji, ponieważ właściciela biura nie wlicza się do ogólnej ilości osób, zajętych w tych biurach, czyli że przez „pracowników" należy rozumieć obce najemne siły (Zbiór Nr. 347/31, 160/30).

Również wyrażone w zaskarżonym wyroku zapatrywanie sądu, że zajętego w przedsiębiorstwie oskarżonego ucznia nie można uważać za pracownika w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym i że tem samem nie może być on zaliczony do grupy pracowników zatrudnionych w biurze oskarżonego, jest zupełnie słuszne i zgodne ze stanowiskiem, jakie SN zajął w tej kwestji w całym szeregu orzeczeń (Zbiór Nr. 28/28, 328/31, 447/31, 126/33 i inne).

W świetle tych zasad kasacja bezpodstawnie domaga się zaliczenia właściciela biura i ucznia do ilości pracowników, zatrudnionych w biurze buchalteryjno-rewizyjnem oskarżonego, w celu określenia kategorji świadectwa przemysłowego. Skoro zaś w wyroku ustalone zostało, że oskarżony zatrudniał w swem biurze poza uczniem, który nie wchodzi tu w rachubę, tylko dwóch pracowników, to sąd wyrokujący miał podstawy do uznania, że oskarżony zasadnie wykupił świadectwo przemysłowe III kategorji i że w czynie jego niema żadnych cech zarzuconego mu przestępstwa...

1236.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Zawieszenie wymiaru i poboru.

Dla zastosowania przewidzianego w ustawie z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust. zawieszenia wymiaru i poboru podatku od kapitałów i rent nie ma znaczenia okoliczność, że odsetki odnoszą się do okresu czasu przed 1 stycznia 1930.

Wyrok NTA z 13 września 1935 l. rej. 4090/33 w sprawie firmy Spółka Akc. dla Przemysłu Chemicznego i Metalowego „Chemimetal" w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent za r. 1929.

...NTA uznał za uzasadniony zarzut skargi, oparty na postanowieniach ustawy z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust.

W wyroku z 15 marca 1933 l. rej. 6328/31[1]), wydanym w sprawie Górniczo-Przemysłowej Spółki Akc. „Dobieszowice" w Świętochłowicach, orzekł NTA i uzasadnił, iż przewidziane w ustawie z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust. zawieszenie wymiaru i poboru podatku od kapitałów i rent nie ma zastosowania do tych przypadków, w których obowiązek uiszczenia podatku powstał przed 1 stycznia 1930.

W motywach powołanego wyroku NTA dał zarazem wyraz swemu zapatrywaniu, iż miarodajne do ustalenia terminu obowiązku podatkowego są postanowienia art. 34 ustawy o podatku od kapitałów i rent, w szczególności zaś terminy w tymże artykule określone. O ile zatem w myśl cyt. postanowienia nie powstał jeszcze do 1 stycznia 1930 po stronie dłużniczego przedsiębiorstwa obowiązek pobrania należnego podatku od kapitałów i rent od wierzycielskiego przedsiębiorstwa, względnie obowiązek wpłacenia tego podatku do kasy skarbowej, to ma zastosowanie przewidziane ustawą z 1 lutego 1930 zawieszenie wymiaru i poboru podatku, przyczem bez znaczenia jest okoliczność, że sporne przychody odnosiły się do okresu czasu przed 1 stycznia 1930....

1237.

OPŁATY STEMPLOWE.

„Pismo, stwierdzające umowę": Prawo dowodzenia, że pismo nie stwierdza umowy.

Art. 1 ust. 2 u. o. s. nie wyklucza prawa dowodzenia, że pismo quaestionis nie stwierdza umowy. (Teza).

Wyrok NTA z 27 marca 1935 l. rej. 380/31 w sprawie Gminy m. Poznania przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd opłat stemplowych w Poznaniu wymierzył nakazem płatni-

---

[1]) OPA 483/33.

czym od aktu notarjalnego z 6 maja 1930, zawierającego uznanie przez „Dom Rzemieślniczy" długu w sumie 750.000 zł wobec Gminy m. Poznania, opłatę stemplową przy zastosowaniu art. 114 u. o. s. (stawka 0,5%), potrącając uiszczone poprzednio 3 zł. Nakaz płatniczy wystosowano do Zarządu „Domu Rzemieślniczego" oraz do Gminy m. Poznania na ręce Magistratu....

W odwołaniu Magistrat m. Poznania domagał się cofnięcia nakazu płatniczego, ponieważ: 1) odwołujący się odnośnego aktu notarjalnego nie podpisał, ani nie był obecny przy jego spisaniu, 2) akt ów zdziałał „Dom Rzemieślniczy" samowolnie, bez zgody Gminy, ze strony której żądano wystawienia obligu innego brzmienia, 3) za opłatę odpowiada notarjusz, skoro nie zastosował się do przepisu art. 28 ust. 2 u. o. s.

Odwołania powyższego Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 26 września 1930 nie uwzględniła, zauważając na wywody odwołania, że przepis art. 114 ust. ost. u. o. s. wyraźnie stanowi, iż za opłatę od obligu odpowiadają solidarnie wierzyciel i dłużnik, zatem w konkretnym wypadku Zarząd „Domu Rzemieślniczego" i Magistrat.

Skarga, wniesiona do NTA na orzeczenie Izby Skarbowej, powtarza zarzuty odwołania z tem, iż stosowanie art. 114 ust. ost. u. o. s. jest tylko wówczas uzasadnione, gdy obie strony, t. j. dłużnik i wierzyciel, zgadzają się co do formy obligu. W konkretnym wypadku dłużnik sporządził oblig jednostronnie i samowolnie, bez porozumienia się z wierzycielem, dla którego oświadczenie dłużnika jest bez żadnego znaczenia prawnego i faktycznego.

NTA rozważył:

Władza pozwana zastosowała ustęp ostatni art. 114 u. o. s., uznając skarżącą Gminę za wierzyciela ze spornego obligu. Otóż wprawdzie według niem. kod. cyw. (§§ 780, 781) uznanie długu jest umową, a zatem konieczne jest do jej powstania wyrażenie zgodnej woli obu stron, jednakże dane pismo, jako inicjujące taką umowę, podpada pod przepis art. 1 ust. 2 u. o. s., a to z uwagi na sporządzenie tego pisma w formie aktu notarjalnego.

Atoli skarżąca w odwołaniu powoływała się na okoliczności, mające jej zdaniem wskazywać — poza brakiem jej udziału w sporządzeniu aktu— jeszcze i na brak woli po jej stronie, skierowanej na byt zobowiązania w postaci, jaką mu „Dom Rzemieślniczy" nadał w akcie, którego wymiar dotyczy.

Pozwana władza w zaskarżonem orzeczeniu ograniczyła się do wskazania stronie przepisu art. 114 ust. ost. Takie jednak ustosunkowanie się do omawianego zarzutu odwołania nie może być uznane za dostateczne roz-

prawienie się z nim, a to wobec charakteru instytucji prawnej uznania długu według powołanych wyżej postanowień niem. kod. cyw.

Niezbędnym bowiem elementem uznania długu jest przyjęcie oświadczenia jednej strony przez drugą, które to przyjęcie zresztą, jako nie będące aktem formalnym, może nastąpić również przez czynności konkludentne. Skoro więc strona skarżąca powoływała się w postępowaniu administracyjnem na okoliczności, o których mowa wyżej, a w szczególności skoro twierdziła, że nie przyjęła oświadczenia, w piśmie quaestionis zawartego, i — jak wskazuje treść odwołania — nie chce wogóle korzystać z uprawnień, jakieby jej mogły przysługiwać z aktu z 6 maja 1930, to było obowiązkiem pozwanej władzy rozpatrzeć zarzut odwołania z uwzględnieniem wspomnianych postanowień niem. kod. cyw., a w szczególności przeprowadzić dochodzenia celem ustalenia prawdziwości twierdzeń, iż akt quaestionis sporządzono wbrew ustnym pertraktacjom oraz iż nie miało miejsca przyjęcie aktu przez Gminę (choćby przez czynności konkludentne). W nieuczynieniu zadość temu obowiązkowi Trybunał dopatrzył się wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącej....

1238.

OPŁATY STEMPLOWE.

Obowiązek instancji odwoławczej rozprawienia się z wnioskiem odwołania o obniżenie podwyżki.

Z wnioskiem odwołania o obniżenie podwyżki z powodów, wymienionych w art. 42 ust. 3 u. o. s., winna instancja odwoławcza rozprawić się w swem orzeczeniu. (Teza).

Wyrok NTA z 4 września 1935 l. rej. 2892/33 w sprawie Mikołaja Kawelina przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Skarga zwalcza utrzymanie przez pozwaną władzę w mocy wymiaru podwyżki od umów, jako dokonane z obrazą art. 42 u. o. s., ponieważ w konkretnym wypadku nie zachodził zamiar uchylenia się od uiszczenia opłaty. W tej materji skarga powołuje się na przeprowadzony przez stronę dowód co do opłacenia stemplem zakwestjonowanych przy kontroli skarbowej umów, oraz na okoliczność, iż sprzedawca, na którym według umów nie ciążył obowiązek uiszczenia opłaty, nie miał powodu do pokrywania uchybienia nabywców. Otóż art. 42 u. o. s., którego obrazę skarga

zarzuca, przewiduje obniżenie podwyżki przez izbę skarbową, jeżeli nieuiszczenie opłaty stemplowej widocznie nie zostało spowodowane zamiarem uchylenia się od uiszczenia opłaty. W rozpatrywanym wypadku odwołanie strony skarżącej stało na stanowisku, iż brak wogóle podstaw do wymierzenia podwyżki z art. 42 u. o. s. Niemniej jednak odwołanie to w swych wywodach powoływało się na okoliczność, iż co do 7 umów udowodniono uiszczenie opłaty od oryginałów pism, oraz na okoliczność, iż uiścić opłatę od oryginałów pism miała strona przeciwna, i zaznaczało w konkluzji, że nie zachodzi wypadek uchylania się od uiszczenia opłaty stemplowej, — co wskazywało na postanowienia art. 42 ust. 3 u. o. s. Wobec tego pozwana władza, utrzymując w mocy podwyżkę bez zastosowania obniżenia, przewidzianego w przepisie art. 42 ust. 3 u. o. s., winna była niezastosowanie obniżki uzasadnić w zaskarżonem orzeczeniu. W nieuczynieniu zadość temu obowiązkowi Trybunał dopatrzył się istotnej wadliwości postępowania....

1239.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pojęcie pisma, stwierdzającego umowę o nabycie nieruchomości.

Jeżeli osoba, która zawarła ważną umowę sprzedaży nieruchomości w charakterze nabywcy, następnie oświadcza, że było jej wolą nabyć tylko część danej nieruchomości, a resztę miała nabyć według woli stron inna osoba i wobec tego oświadczający zezwala na przepisanie własności owej reszty na rzecz owej innej osoby, to pismo, zawierające takie oświadczenie, podlega opłacie stemplowej jako stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości (art. 52 p. 1 u. o. s.).

Wyrok NTA z 18 lutego 1935 l. rej. 10587/31 w sprawie Jana Terendy przeciw Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Dnia 27 lutego 1930 Michał Koleśnik zeznał piśmiennie na rzecz Jana Terendy oświadczenie, że I) według kontraktu kupna-sprzedaży z daty Skałat 2 maja 1927, zgłoszonego do wymiaru należności stemplowej..., Michał Koleśnik nabył od Dr. Aleksandra Rozstockiego i Julji Rozstockiej nowo utworzone parcele gruntowe l. kat. 26 i 25 gk. Skałat Stary o obszarze 2 mg. 400 sążni, II) że powyższy kontrakt nie odpowiada atoli woli stron, ileże w rzeczywistości Rozstoccy sprzedali powyższe parcele nie samemu tylko Michałowi Koleśnikowi, lecz także i Ewie Terenda po poło-

wie, a mianowicie sprzedali i oddali w posiadanie fizyczne Michałowi Kolesnikowi północną, podłużną połowę kompleksu rzeczonych parcel gr. l. kat. 26 i 25 gk. Skałat Stary, oznaczoną na planie sytuacyjnym podziału nowemi liczbami kat. 26 i 25 gk. Skałat Stary, zaś Ewie Terenda południową, podłużną połowę kompleksu tych parcel gruntowych l. kat. 26 i 25 gk. Skałat Stary, ...na ich wieczną, wyłączną i nieograniczoną własność, a jedynie wskutek omyłki i przeoczenia powołany na wstępie pisemny kontrakt sporządzony został niezgodnie z wolą stron na rzecz samego tylko Michała Koleśnika, III) że na powyższej zasadzie Ewa Terenda ustną umową darowizny, zawartą w 1929 r. z swym synem Janem Terendą, odstąpiła temuż ostatniemu na własność i oddała mu w rzeczywiste, fizyczne posiadanie swoje opisane wyżej parcele gruntowe, na której to podstawie Jan Terenda te ostatnie parcele jako właściciel posiada. Na tej zasadzie Michał Koleśnik, celem uzgodnienia stanu hipotecznego z obecnym stanem posiadania i prawa własności, oświadcza, iż z tytułów wyżej przedstawionych uznaje Jana Terendę syna Jana za właściciela opisanych wyżej nowo utworzonych parcel gruntowych i w ślad za tem zezwala niniejszem wyraźnie, ażeby na podstawie tego oświadczenia i powołanego wyżej planu sytuacyjnego podziału, Jan Terenda zaintabulowany został w księdze gruntowej gk. Skałat Stary za właściciela uwidocznionych na tymże planie, wyżej opisanych nowo utworzonych parcel gruntowych l. kat. 26 i 25 gk. Skałat Stary, a to w osobnym wykazie hipotecznym w powyższej księdze gruntowej dla tychże parcel utworzyć się mającym po poprzedniem wydzieleniu tych obydwu parcel z wykazu szczepowego. IV) Jan Terenda syn Jana oświadczenie niniejsze w całej jego osnowie przyjmuje i na nie się zgadza. W zamieszczonej na tem piśmiennem oświadczeniu sądowej klauzuli uwierzytelnienia z 27 lutego 1930 stwierdzono, że „niniejszy dokument Jan Terenda i Michał Koleśnik wobec Sądu własnoręcznie podpisali, zaś Ewa Terenda, jako nie umiejąca pisać, znakiem odręcznym wobec Sądu własnoręczenie podznaczyła, a jej imię i nazwisko świadek Józef Smal wypisał".

Nakazem płatniczym wymierzono Janowi Terendzie „za Ewę Terenda" na zasadzie art. 52 i 42 u. o. s. opłatę stemplową oraz podwyżkę, podając jako przedmiot opłaty oświadczenie z 27 lutego 1930, którem Michał Koleśnik uznał Ewę „Koleśnik" za właścicielkę pgr. 26 i 25 gk. Skałat Stary, nabytych od Dr. Rozstockiego w połowie za cenę 225 dol. czyli 2.002 zł 50 gr, — od którego termin uiszczenia opłaty upłynął z dniem 20 marca 1930.

W odwołaniu, wniesionem przez Ewę Terendę i Jana Terendę, zarzucono niesłuszność wymiaru, wskazując, że nie zachodzą wymogi art. 52 ust. 1 i 7 u. o. s., stanowiącego, w jakich wypadkach pisma prywatne, tyczące się przejścia własności rzeczy nieruchomych, podlegają opłacie stem-

plowej. Odwołanie podniosło przytem, że południową część parcel nabyła od Rozstockich bezpośrednio Ewa Terenda w drodze umowy z nimi zawartej, że ona zapłaciła też cenę kupna, że jej oddali Rozstoccy odnośne parcele w posiadanie, że ona następnie oddała parcele obdarowanemu synowi Janowi. Do kontraktu wkradła się omyłka w tym kierunku, że niezgodnie z rzeczywistym stanem rzeczy wpisano w nim Michała Koleśnika jako rzekomo kupującego całe przedmiotowe parcele, podczas gdy kupił on tylko ich północną połowę. Ewa Terenda i Koleśnik uiścili też od kontraktu opłatę stemplową po połowie. Koleśnik oświadczył już w owym czasie chęć zeznania dokumentu sprostowawczego, ale sprawa się przewlekła do roku 1930, ponieważ Ewa Terenda nie miała funduszów na sporządzenie deklaracji. Odwołanie podniosło również, że w myśl ustawy hipotecznej i kodeksu cywilnego legitymowanym do zeznania oświadczenia był wyłącznie Koleśnik; gdyby także Rozstoccy zeznali sprostowawcze oświadczenie, Sąd, mając dwa sprzeczne dokumenty (kontrakt kupna i oświadczenie), zeznane przez nich, musiałby w myśl ustawy odmówić intabulacji; musiałoby więc być osobno zeznane oświadczenie Koleśnika, prostujące pierwotny kontrakt kupna. Na dowód podanych okoliczności faktycznych odwołanie powoływało się na dwóch świadków.

W postępowaniu odwoławczem przesłuchano Koleśnika, który zeznał, że w r. 1927 kupił do spółki z Janem Terendą, synem Wawrzyka, od Rozstockich 2½ morga pola, że kontrakt został spisany tylko na jego nazwisko, że wspomniany Jan Terenda zmarł przed trzema laty, a w r. 1930 żona jego, Ewa, wezwała zeznającego, aby odpisał na jej rzecz 1 mg. pola kupionego z jej mężem, — co też uczynił.

Odwołania powyższego Izba Skarbowa II we Lwowie orzeczeniem z 28 września 1931 nie uwzględniła, gdyż wymiar jest uzasadniony w art. 52 i 58 u. o. s., — podwyżkę obniżono do 5 zł.

Skarga, wniesiona do NTA na orzeczenie Izby Skarbowej, zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania.

...Trybunał uznał — zgodnie z zapatrywaniem pozwanej władzy, wyrażonem w odpowiedzi na skargę, — że wobec postanowień kontraktu z 2 maja 1927, z uwagi na brak oświadczenia ze strony Rozstockich, iż ich objaw woli, wyrażony we wspomnianym kontrakcie, opiera się częściowo na omyłce oraz że było ich rzeczywistą wolą sprzedać Koleśnikowi tylko część określonych w kontrakcie nieruchomości, resztę zaś Ewie Terenda,— pozwana władza miała prawo uważać Koleśnika za uprawnionego w dniu sporządzenia pisma, którego wymiar opłaty stemplowej dotyczył, do rozporządzania całą ową nieruchomością. Zauważa się, że i Koleśnik, składając oświadczenie z 27 lutego 1930, podpisane przez Terendów, czerpał swe uprawnienie do uznania Jana Terendy za właściciela części nieruchomości

i zezwolenia na jego intabulację w tym charakterze w księdze gruntowej oczywiście nie skądinąd, jak ze wspomnianego kontraktu. Skoro zaś, jak wyżej wywiedziono, pozwana władza miała prawo uważać Koleśnika za uprawnionego w dniu 27 lutego 1930 do rozporządzania całą odnośną nieruchomością, natenczas miała prawo uznać też, że pismo, którego wymiar dotyczył, zawierające oświadczenie woli Koleśnika, iż zgadza się, aby właścicielem części nieruchomości był Terenda, oraz przyjęcie tego oświadczenia przez Jana Terendę, posiada istotne znamiona umowy o nabycie nieruchomości (art. 52 p. 1 u. o. s.) i jako takie podlega opłacie z art. 58 ust. 1 u. o. s. Zauważa się, że wprawdzie nakaz płatniczy mówi o uznaniu przez Koleśnika „Ewy Koleśnik" za właścicielkę części nieruchomości, atoli odwołanie wnieśli Jan Terenda i Ewa Terenda, a skarga ustosunkowuje się do kwestji zasadności ustalenia opłaty stemplowej również w płaszczyźnie przejścia nieruchomości na Jana Terendę.

W przedstawionym powyżej stanie rzeczy należało też uznać dalej, iż kwestja omyłki przy sporządzeniu kontraktu z 2 maja 1927 nie miała w sprawie wymiaru opłaty stemplowej od aktu z 27 lutego 1930 istotnego znaczenia. Kwestja ta i względnie wiążące się z nią zagadnienie częściowej nieważności wspomnianego kontraktu mogłyby odgrywać rolę jedynie odnośnie do opłaty stemplowej od powyższego kontraktu (z 2 maja 1927) w postępowaniu, przewidzianem w art. 49 u. o. s., — w tej atoli postaci powyższa kwestja w rozpatrywanej niniejszem sprawie nie występuje.

Jeżeli tedy pozwana władza utrzymała w mocy w zaskarżonem orzeczeniu wymiar z oparciem się na art. 52 i 58 u. o. s., to NTA nie dopatrzył się w tem zarzucanej w skardze obrazy prawa względnie wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą skarżącego, i z tej przyczyny oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

1240.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odpłatne zrzeczenie się praw instytuta do nieruchomości spadkowej.

W przypadku substytucji w zakresie spadkobrania pismo, stwierdzające umowę, na mocy której instytut zrzeka się odpłatnie swych praw do nieruchomości spadkowej, podlega opłacie stemplowej w myśl art. 52 i 58 u. o. s., niezależnie od podatku spadkowego, obciążającego przyśpieszone przejście majątku spadkowego z testatora na substytuta.

Wyrok NTA z 29 marca 1935 l. rej. 888/31 w sprawie Fundacji Dawida

i Antoniny Abrahamowiczów przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Fundacji Dawida i Antoniny ze Suchodolskich Abrahamowiczów wymierzono kartką wymiarową z 3 lipca 1930 od umowy z 14 czerwca 1930 opłatę stemplową przy zastosowaniu art. 7, 52, 58 i 101 u. o. s.

... Jak wynika z umowy z 14 czerwca 1930, zaintabulowane było z mocy rozporządzenia ostatniej woli ś. p. Gertrudy z Abrahamowiczów Torosiewiczowej z daty 21 czerwca 1916 prawo własności majętności, wyszczególnionych w umowie, na rzecz Eweliny z Abrahamowiczów Stanowskiej z tem ograniczeniem, że nieruchomości tych nie wolno jej pozbyć, ani obciążyć i że w myśl wspomnianego rozporządzenia ostatniej woli po śmierci Eweliny Stanowskiej majętności te przypaść mają Wiktorowi Abrahamowiczowi, a w razie jego bezdzietnej śmierci, utworzyć się mającej Fundacji im. Dawida Abrahamowicza. Ponieważ fundacja ta pod nazwą „Fundacja Dawida i Antoniny ze Suchodolskich Abrahamowiczów" już się ukonstytuowała, Ewelina Stanowska i Wiktor Abrahamowicz rzeczoną umową „już teraz" odstępują jej swe prawa ograniczonej własności, odpłatnie w ten sposób, że Fundacja zobowiązuje się wypłacać rentę dożywotnią, obok innych określonych w umowie świadczeń, na rzecz E. Stanowskiej, a ewentualnie na rzecz W. Abrahamowicza, o ile przeżyje on E. Stanowską. W razie, gdyby W. Abrahamowicz, przeżywszy E. Stanowską, miał potomka i potomek ten pozostawał przy życiu w chwili jego zgonu, prawa do poboru renty i świadczeń przechodzą na rzecz owego potomka.

Skarga zarzuca w pierwszym rzędzie, że umowa z 14 czerwca 1930 nie podlega wogóle opłacie stemplowej, — a to z mocy przepisu art. 54 p. 1 u. o. s., głoszącego, iż wolne są od opłaty stemplowej pisma, stanowiące tytuł przejścia własności, który według przepisów o podatkach spadkowym i od darowizn bądź podlega jednemu z tych podatków, bądź jest od nich zwolniony. W tej materji skarga wychodzi z założenia, że przejście własności, jakie nastąpiło na zasadzie umowy z 14 czerwca 1930, podlega w myśl odnośnych postanowień §§ 9 i 10 ces. rozporządzenia z 15 września 1915 austr. Dz. u. p. Nr. 278 podatkowi spadkowemu, skoro przepis § 10 (2) rozp. wykon. z 29 grudnia 1915 austr. Dz. u. p. Nr. 397, według którego wspomniana umowa podlegałaby opłacie stemplowej, nie może znaleźć zastosowania w rozpatrywanym wypadku, jako uchylony względnie zmieniony przytoczonym powyżej przepisem art. 54 p. 1 u. o. s. Mianowicie według § 9 (1) powołanego ces. rozporządzenia, jeśli przeniesienie majątku na wypadek śmierci następuje pod warunkiem rozwiązującym lub zawieszającym, to należytość spadkową należy uiścić zarówno od przypadnięcia majątku temu, kto uprawniony jest do posiadania majątku aż do spełnienia

się warunku, jak też od przypadnięcia majątku temu, na kogo majątek przechodzi po spełnieniu się warunku; według zaś ust. 2 wspomnianego § 9 należytość spadkowa od drugiego przypadnięcia winna być uiszczona dopiero przy spełnieniu się warunku, jeśli jednak przejście majątku, zawisłe od warunku, wskutek zgodnej woli stron albo z innego powodu następuje już przed zajściem warunku, to uiszczenie winno nastąpić w owej chwili wcześniejszej. Powyższe postanowienia mają — w myśl § 10 (1) ces. rozporządzenia — odpowiednie zastosowanie do substytucyj powierniczych. Nadmienia się, że według § 10 (2) pow. rozp. wykon. (zdaniem strony skarżącej uchylonego względnie zmienionego przepisem art. 54 p. 1 u. o. s.), obowiązek uiszczenia należytości od czynności prawnej, przez którą następuje przed czasem (vorzeitig) przejście majątku, należy oceniać według ogólnych przepisów należytościowo-prawnych i nie narusza tego obowiązku obowiązek uiszczenia należytości spadkowej za drugie przypadnięcie.

Przystępując do oceny zasadności zarzutu, o którym mowa, NTA rozważył:

Stwierdzić należy przedewszystkiem, że w wypadku podstawienia powierniczego prawo instytuta (dziedzica ustanowionego) jest ograniczone: przysługuje mu bowiem aż do chwili, w której spadek ma według rozporządzenia przejść na dziedzica podstawionego (substytuta) — ograniczona własność (§ 613 u. c.), a prawo jego gaśnie, gdy zajdzie przypadek, w którym ma oddać spadek dziedzicowi podstawionemu. Natomiast prawo, osiągane przez substytuta (ostatniego) przy zrealizowaniu podstawienia, przedstawia się jako nieograniczone prawo własności. Jeśli więc między instytutem i substytutem zawarta zostaje umowa, na mocy której instytut przenosi na substytuta przed czasem (vorzeitig) odpłatnie swe prawo ograniczonej własności i przez to powoduje niezwłoczne przejście majątku, objętego węzłem powierniczym, na substytuta, to wskutek takiej umowy następuje przejście na substytuta majątku spadkowego, korzeniami swemi tkwiące w rozporządzeniu testatora — oraz pozatem przeniesienie na substytuta prawa, którego podmiotem jest instytut, przysporzenie korzyści majątkowej, nie wypływającej dla substytuta z rozporządzenia ostatniej woli i śmierci testatora, lecz z umowy.

Skarżąca Fundacja stoi na stanowisku, że umowa z 14 czerwca 1930 podlegałaby, zgodnie z przepisem § 10 (2) rozp. wykon. z 1915 r. należytości stemplowej, niezależnie od podatku spadkowego od przejścia majątku,— twierdzi atoli, że wobec przepisu art. 54 p. 1 u. o. s. wspomniana umowa opłacie stemplowej nie podlega. Nietrafność tak ujętego poglądu skargi wynika już ze struktury prawnej umów, o których mowa powyżej, i ich skutków. Przepis art. 54 p. 1 u. o. s. w związku z powołanem w zaskarżo-

nem orzeczeniu postanowieniem art. 52 p. 1 tejże ustawy zwalnia od opłaty stemplowej pisma, stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości, podlegające podatkowi spadkowemu względnie od niego zwolnione. Postanowienia § 9 (2) ces. rozp., na które się strona skarżąca powołuje, dotyczą wcześniejszego czasu płatności należytości spadkowej wskutek wcześniejszego przejścia majątku z testatora na substytuta. Natomiast poza sferą postanowień wspomnianego § 9 (2) pozostaje kwestja należności opłaty stemplowej za przeniesienie umową na substytuta przez instytuta praw czasowego korzystania z majątku, objętego węzłem substytucji powierniczej, przysługujących temu ostatniemu. Już też z tego powodu traci podstawę omawiany zarzut w postaci nadanej mu w skardze. Zresztą wychodząc poza ramy kwestji spornej według ujęcia jej w skardze, zauważa się, że jeśli co do E. Stanowskiej możnaby twierdzić, iż prawo jej, wypływające z testamentu, kończyło się z upływem pewnego czasokresu (dies certus an incertus quando), to odnośnie do W. Abrahamowicza należy stwierdzić, iż przejście prawa na fundację zależne było nietylko od upływu czasu, lecz także od szczególnego warunku (bezdzietności). Gdy zaś umową z 14 czerwca 1930 nastąpiło odstąpienie praw na rzecz Fundacji z usunięciem wspomnianego warunku, którego nieziszczenie się stanęłoby wogóle na przeszkodzie nabyciu majątku przez Fundację, to z jednej strony okazuje się wyraźnie nietrafnem mniemanie skargi, jakoby umową z 14 czerwca 1930 tylko przyśpieszono przejście majątku na mocy testamentu, z drugiej zaś strony widocznem się staje, że tytuł prawny przeniesienia praw na Fundację ma swoje źródło głównie nie w rozporządzeniu ostatniej woli, lecz w zgodnej woli stron, ujawnionej w umowie, w akcie zawartym odpłatnie inter vivos, zatem w akcie obrotu, wobec czego to przeniesienie praw (względnie pismo je stwierdzające) nie może — wbrew odmiennemu zapatrywaniu skargi — nie podlegać opłacie stemplowej.

Skarga zarzuca dalej, że gdyby nawet umowa quaestionis podlegała opłacie stemplowej, to podlegałaby jej nie według art. 52 i 58, lecz według art. 81 u. o. s., skoro umową tą przeniesiono tylko prawa użytkowania. W tym kierunku powołuje się skarga na przepis § 613 u. c., wywodząc, że przepis powyższy określa stanowisko pierwszego dziedzica jako „ograniczoną własność" z prawami i obowiązkami użytkowcy, zatem stawia pierwszego dziedzica narówni z użytkowcą.

I temu zarzutowi skargi NTA nie przyznał trafności. Według § 613 u. c. aż do chwili, w której spadek ma według rozporządzenia przejść na dziedzica podstawionego, dziedzic ustanowiony ma ograniczoną własność z prawami i obowiązkami użytkowcy. Otóż już sama okoliczność, iż przepis § 613 nie ogranicza się do postawienia instytuta narówni z użytkowcą, lecz przyznaje mu „ograniczoną własność", świadczy, że przyznanie instytutowi

tego uprawnienia nie może być uważane za nieposiadające znaczenia prawnego. Wręcz przeciwnie: dziedzic ustanowiony, właśnie ze względu na nadanie mu w § 613 u. c. ograniczonej własności, może uzyskać w wypadku zgaśnięcia podstawienia powierniczego (§ 615 u. c.), gdy dziedzice podstawieni odpadną, nieograniczone prawo własności (do czego jako użytkowca nie miałby żadnego prawnie uzasadnionego roszczenia). Dziedzicowi przysługuje odnośnie do majątku prawo własności, nie prawo na rzeczy cudzej.

Gdy według § 613 u. c. dziedzic ustanowiony ma ograniczoną własność, gdy dalej — jak wynika z zestawienia §§ 354, 357 i 358 u. c. — ograniczenie w prawie dysponowania substancją da się pogodzić nawet z pojęciem zupełnej własności, gdy zresztą, jak słusznie pozwana władza zaznacza w odpowiedzi na skargę, art. 52 poddaje opłacie stemplowej umowy o odpłatne przeniesienie nieruchomości, nie czyniąc różnicy między nieograniczonem i ograniczonem prawem własności, **NTA** nie dopatrzył się w zastosowaniu przez pozwaną władzę w rozpatrywanym wypadku art. 52 u. o. s. zarzucanej w skardze obrazy prawa.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

1241.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odpowiedzialność jawnej spółki handlowej za podwyżkę stemplową.

Odpowiedzialność jawnej spółki handlowej (art. 114 austr. kod. handl.) za podwyżkę stemplową, wymierzoną na zasadzie art. 72 w związku z art. 42 i 74 ust. 2 u. o. s., nie gaśnie przez śmierć upoważnionej do zastępstwa spółki osoby, która naruszyła przepisy u. o. s. i spowodowała tem wymiar podwyżki. (Teza).

Wyrok NTA z 1 maja 1935 l. rej. 5123/33 w sprawie firmy Schex i Stenzel we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie podwyżki stemplowej.

Nakazem płatniczym z 17 stycznia 1933 Urząd opłat stemplowych we Lwowie wymierzył firmie Schex i Stenzel we Lwowie od rachunków, otrzymanych od zagranicznych firm, opłatę stemplową w kwocie 106,50 zł oraz podwyżkę w kwocie 2.662,50 zł. Od wymiaru wniosła firma odwołanie, w którem zaznaczyła, że zakwestjonowane rachunki obejmują lata 1928,

1929 i 1930, gdy wyłącznym właścicielem firmy był Ottokar Schex. Ponieważ ten ostatni zmarł 18 kwietnia 1931, przeto śmierć jego, jako osoby zobowiązanej, umarza całe postępowanie i wymierzoną karę. Izba Skarbowa I we Lwowie orzeczeniem z 14 kwietnia 1933 odwołania nie uwzględniła, obniżając jedynie podwyżkę do kwoty 800 zł.

Powyższe orzeczenie w części, obejmującej wymiar podwyżki, firma zaskarżyła do NTA, domagając się uchylenia tegoż orzeczenia.

NTA rozważył, co następuje:

Według skargi, kary, względnie podwyżki stemplowe, przewidziane w art. 39 — 42 u. o. s., nie mogą być wogóle wymierzane osobom prawnym. Gdyby się nawet przyjęło tezę przeciwną, to odpowiedzialność z tytułu podwyżki dotyczyć może tylko osoby fizycznej, upoważnionej do zastępstwa osoby prawnej w czasie, gdy naruszenie przepisów miało miejsce, czyli że w danym wypadku mógłby być pociągany do odpowiedzialności z tytułu podwyżki tylko Ottokar Schex, który w miarodajnym czasie był właścicielem firmy. Skoro zaś ten zmarł, to — zdaniem skargi — do uiszczenia podwyżki mogą być pociągani co najwyżej jego spadkobiercy, nigdy zaś obecny właściciel firmy, który przystąpił do spółki w charakterze jawnego spólnika dopiero 28 stycznia 1931. Zdaniem więc skargi, za podwyżkę opłaty stemplowej nie może odpowiadać osoba prawna, za jaką skarga uważa firmę Schex i Stenzel, jako spółkę jawną, lecz tylko osoba fizyczna, uprawniona do działania w jej imieniu w czasie, gdy naruszenie lub zaniedbanie miało miejsce.

W związku z powyższemi zarzutami, NTA stwierdza przedewszystkiem, że sporna podwyżka nie jest karą, jako wymierzona na zasadzie art. 42 u. o. s. z powodu nieuiszczenia opłaty stemplowej w terminie, przewidzianym w art. 20 u. o. s., chociaż podatnik nie miał zamiaru uchylenia się od uiszczenia opłaty. Temu zapatrywaniu dał NTA wyraz w wyroku z 27 stycznia 1933 l. rej. 11.115/31[1]). O ile tedy skarga wysnuwa wnioski, wychodząc z założenia, że podwyżka jest karą, to wnioski te upadają wobec stanowiska NTA, zajętego w powyższym wyroku.

Chodzi jeszcze o rozstrzygnięcie pytania, czy odpowiedzialność za podwyżkę stemplową może obciążać spółkę jawną, czy też, jak twierdzi skarga, odpowiadają za tę podwyżkę wyłącznie osoby, względnie osoba fizyczna, upoważniona do występowania w imieniu spółki w czasie, gdy naruszenie miało miejsce, innemi słowy, kogo w danym wypadku należy uważać za stronę w rozumieniu art. 74 ust. 2 u. o. s., obowiązaną do uiszczenia opłaty, a tem samem i podwyżki. Otóż stroną w konkretnym przypadku jest oczywiście sama spółka jawna, która atoli działa na-

---

[1]) OPA 364/33.

zewnątrz nie inaczej, jak przez swój organ, upoważniony do prowadzenia jej interesów. Z czynności, przedsiębranych przez taki organ przy prowadzeniu interesów spółki, jest ta ostatnia uprawniona i zobowiązana (art. 114 austr. kod. handl.). Spółka odpowiada nietylko za czynności prawne, zdziałane w jej imieniu przez uprawnione do zastępstwa organa, lecz również za skutki wszelkich czynności, przedsiębranych przez te organa przy prowadzeniu interesów spółki. Zgodnie z tą zasadą, odpowiedzialność spółki rozciąga się także na skutki zaniedbań tych organów, jakich one dopuszczą się przy prowadzeniu jej spraw (por. Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Staub-Pisko, wyd. 2, Wiedeń 1908, str. 388).

W rozpoznawanej sprawie nie jest sporne — odwołanie bowiem wyraźnie to stwierdza — że podwyżka jest wynikiem zaniedbania, którego dopuścił się ówczesny właściciel firmy Ottokar Schex, i że zaniedbanie to nastąpiło przy prowadzeniu interesów firmy. Wobec tego za skutki tego zaniedbania w myśl tego, co wyżej powiedziano, odpowiada sama spółka, a odmienne stanowisko skargi nie jest uzasadnione.

Z powyższych powodów NTA orzekł oddalenie skargi.

Wyrok nie budziłby żadnych wątpliwości, gdyby stwierdzone było istnienie spółki jawnej już w owym czasie, kiedy powstał obowiązek do uiszczenia opłaty, t. zn. w latach 1928 do 1930, z których — według niezakwestjonowanego w uzasadnieniu, podania firmy skarżącej — pochodziły rachunki, podlegające opłacie. Rozumowanie byłoby wówczas proste. Bez względu na to, czy, ewentualnie w jakiem znaczeniu, spółkę taką uważa się za osobę prawną, ciążył na niej obowiązek opłaty, może ona bowiem bezsprzecznie zaciągać zobowiązania. Spółka nie spełniła obowiązku, powinna tedy zapłacić również podwyżkę, albowiem ustawa stemplowa pojmuje podwyżkę jako szczególną odmianę wynagrodzenia szkody, powstałej skutkiem niespełnienia obowiązku, stąd zaś wynika, że i za podwyżkę odpowiada spółka jako taka (p. Rosenkranz, Ustawa o opłatach stemplowych, str. 228 i n. i 238 uw. 2); okoliczność, że do spółki przystąpił później nowy spólnik, nie zwalnia oczywiście spółki od odpowiedzialności (art. 113 kod. handl. austr.).

W danym atcli przypadku stan faktyczny wydaje się odmienny, albowiem podanie skarżącej firmy, że w krytycznym czasie wyłącznym jej właścicielem był Ottokar S., traktowane jest w uzasadnieniu jako zgodne z prawdą, a podanie tejże firmy, że spółka powstała dopiero w r. 1931, nie zostało w uzasadnieniu zakwestjonowane. Różnica ta byłaby bez znaczenia,gdyby powstanie spółki przez przystąpienie spólnika jawnego do przedsiębiorstwa kupca jednoosobowego nastąpiło pod rządami kod. handl. z r. 1934, ponieważ art. 87 nakłada na spólnika przystępującego, tem samem zaś i na spółkę (por. Allerhand, Kodeks handlowy, str. 177 uw. 6), odpowiedzialność za zobowiązania, powstałe poprzednio przy prowadzeniu tego przedsiębiorstwa. Przepisu takiego brak w kodeksie handl. austr., wobec czego powstanie spółki w określonym poprzednio trybie musi być oceniane jako nabycie przez tę spółkę przedsiębiorstwa kupca jednoosobowego (p. mój komentarz do austr. kod. handl. uw. 1 do art. 113). Podstawę oceny stanowić będzie wówczas § 1409 austr. k. c., według którego nabywca odpowiada tylko za zobowiązania, które przy oddaniu „znał lub musiał znać". Gdyby się nawet ciężar dowodu w tym względzie przerzuciło na spółkę (p. § 187 now. III

i moje „Nowele do austr. k. c.“, str. 60), zostają mimo to wątpliwości co do jej odpowiedzialności za podwyżkę, do której wyrok się odnosi; da się np. pomyśleć, że kontrakt spółki wyłączył dawniejszego właściciela przedsiębiorstwa od zastępstwa spółki, a spólnik przystępujący, któremu służy prawo reprezentowania spółki, nie „musiał“ wiedzieć o zobowiązaniu do zapłaty podwyżki, bo zbadał wprawdzie starannie księgi handlowe, ale nie przeglądał rachunków z lat poprzednich. Tych wątpliwości, których rozbiór wyszedłby poza ramy uwag niniejszych, nie rozważa i nie usuwa uzasadnienie, a skutkiem tego trafność wyroku staje się zd. m. wątpliwa (por. art. 74 rozp. o post. admin.).

Czy jednak wątpliwości powyższe nie znikają wobec faktu, że firma przedsiębiorstwa od r. 1928 pozostała bez zmiany? Sądzę, że nie. Z art. 24 austr. kod. handl. wynika, że przedsiębiorstwo można prowadzić nadal pod firmą spółki jawnej, choć przeszło na wyłączną własność jednego z spólników, i że firmę tę można zatrzymać, choć potem przez przystąpienie spólnika nowego powstała nowa spółka; samo tedy brzmienie firmy nie ma znaczenia przy rozstrzyganiu pytania, jaka była struktura prawna przedsiębiorstwa. Jeżeli zmianę struktury, w danym przypadku przejęcie przedsiębiorstwa spółki przez spólnika Ottokara S., wpisano do rejestru handlowego i wpis ogłoszono, zmiana skutkuje przeciw trzecim (art. 25), wobec czego późniejsze powstanie spółki podpada nie pod art. 113 kod. handl., lecz pod § 1409 k. c. Nieinaczej jednak rozstrzygnąć wypadnie także w przypadku, gdyby wpis powyższy nie był nastąpił. Zaniedbanie takie, o którem zresztą uzasadnienie wyroku nie wspomina, mogłoby przedłużyć odpowiedzialnсść spólnika, który wystąpił z spółki; nie może ono w żadnym razie stanowić podstawy do zastosowania art. 113 kod. handl. na niekorzyść spólnika, którego właściciel przedsiębiorstwa przyjął następnie do spółki, bo nie może nałożyć odpowiedzialności na osobę, która nie ponosiła jej poprzednio, t. zn. przed tą zmianą, która powinna była być wpisana. Gdyby tedy np. Ottokar S. zaciągnął pod firmą spółki w czasie, kiedy był wyłącznym właścicielem przedsiębiorstwa, umowne zobowiązanie wobec „trzeciego“, ten trzeci mógłby pociągnąć do odpowiedzialności także byłego spólnika, którego z rejestru nie wykreślono, ale nie mógłby na podstawie tego zaniedbania rościć sobie praw do osoby, która dopiero później weszła do spółki, albowiem zaniedbanie wpisu nie może stworzyć pozytywnie nowej odpowiedzialności. Trzeci mógłby przeto oprzeć roszczenie do nowego spólnika i do nowej spółki jedynie na przepisie § 1409 k. c., a rozstrzygnięcie takie usprawiedliwione jest także w naszym przypadku — tem bardziej, że zobowiązanie do zapłaty podwyżki wynika wprost z ustawy i że władza skarbowa nie jest „trzecim“.

Stanisław Wróblewski

1242.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pełnomocnictwo, udzielone w jednem piśmie przez kilka osób, upoważniające do zastępstwa we wszystkich sprawach sądowych.

Pełnomocnictwo, udzielone w jednem piśmie przez kilka osób, upoważniające do zastępstwa we wszystkich sprawach sądowych, nie podpada pod przepis art. 111 ustęp przedostatni u. o. s. poz. 413/32 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 1 maja 1935 l. rej. 4323/33 w sprawie Grzegorza Kryliczewskiego, adwokata w Pińsku, przeciw Izbie Skarbowej w Brześciu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od pełnomocnictwa z daty Pińsk 20 czerwca 1932, udzielonego skarżącemu przez 47 wymienionych w temże pełnomocnictwie osób, do prowadzenia wszystkich spraw sądowych tych osób, w szczególności sprawy o ziemię przeciw Marji W., od którego uiszczono opłatę stemplową w wysokości 3 zł, Urząd Skarbowy w Pińsku wymierzył skarżącemu nakazem płatniczym z 23 listopada 1932 opłatę stemplową w wysokości 141 zł wraz z 5-krotną podwyżką. W odwołaniu od wymiaru skarżący podniósł zarzut, że skoro u. o. s., która, jako lex specialis, rozszerzającej wykładni nie podlega, nie zawiera stanowczego przepisu, iż od pełnomocnictwa, podpisanego przez więcej osób, należy pobrać opłatę tylekroć po 3 zł, ile osób pełnomocnictwo podpisało, to oparcie w konkretnym wypadku wymiaru na tej zasadzie nie znajduje prawnego uzasadnienia. Izba Skarbowa w Brześciu orzeczeniem z 15 marca 1933 odwołania nie uwzględniła, zaznaczając w motywach, że wymienione w pełnomocnictwie osoby upoważniły skarżącego do prowadzenia wszystkich spraw sądowych, wobec tego przepis ustępu przedostatniego art. 111 u. o. s. nie ma w danym wypadku zastosowania.

Powyższe orzeczenie Izby Skarbowej stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżący, powołując się na przepis art. 111 u. o. s., zarzuca, że wymiar opłaty oraz podwyżki nie ma prawnego uzasadnienia.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżący na uzasadnienie zarzutu, iż zaskarżona decyzja, utrzymująca wymiar w mocy, pozbawiona jest podstaw prawnych, powołuje się na okoliczność, że ani u. o. s. w art. 111, ani też rozporządzenie wykonawcze do tejże ustawy, nie zawierają stanowczego przepisu o pobieraniu opłat od pełnomocnictwa, podpisanego przez kilka osób, tylekroć po 3 zł, ile osób je podpisało. Otóż wprawdzie art. 111 u. o. s. nie mówi wprost o tem, że i w jakich wypadkach pełnomocnictwo, podpisane przez kilka osób, jako mocodawców, opłacone być winno według wielokrotności osób na niem podpisanych, jednakże w ustępie przedostatnim tegoż artykułu zawiera stanowczy przepis co do tego, kiedy pełnomocnictwo, stwierdzone jednem pismem, udzielone przez więcej osób lub więcej upełnomocnionym, należy uważać za jedno. Według tego przepisu koniecznym wymogiem uznania takiego pełnomocnictwa za jedno jest, by dotyczyło ono jednej sprawy. Jeśli tedy nie dotyczy ono jednej sprawy, to takie pełnomocnictwo, chociażby zostało stwierdzone w jednem piśmie, nie mieści się w ramach powyższego przepisu ustawy, czyli że nie może być uznane za jedno w rozumieniu tego przepisu.

Gdy w rozpoznawanej sprawie, podpisane na pełnomocnictwie osoby upoważniły skarżącego do prowadzenia ich wszystkich spraw sądowych w ogólności, a sporu przeciw Marji W. w szczególności, to pozwana władza trafnie uznała, że pełnomocnictwo takie, jako niedotyczące jednej sprawy, nie podpada pod wyjątkowy przepis art. 111 u. o. s. i że w konsekwencji wymiar dokonany być winien według wielokrotności osób, na niem podpisanych.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1243.

SPRAWY EGZEKUCYJNE I ODSETKI OD ZALEGŁOŚCI W PODATKACH.

Kary za zwłokę od należności za świadectwo przemysłowe.

Przepis art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust. nie ma zastosowania w wypadkach niewykupienia w przepisanym terminie właściwych świadectw przemysłowych. (Teza).

Wyrok NTA z 26 czerwca 1935 l. rej. 4084/33 w sprawie Daniela Zimeta w Podhajcach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie kar za zwłokę przy dopłacie do świadectwa przemysłowego.

Orzeczeniem z 13 marca 1933 Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło prośby Daniela Zimeta o odpisanie pobranych kar za zwłokę przy dopłacie do świadectwa przemysłowego za r. 1931.

Decyzja ta jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżący żąda zwrotu kar za zwłokę, pobranych rzekomo niesłusznie przy dopłacie do świadectwa przemysłowego za r. 1931, podając na uzasadnienie swej skargi następujące zarzuty: 1) że art. 35 ustawy o podatku przemysłowym nie wspomina o obowiązku opłaty odsetek, a jedynie o obowiązku dopłaty do ceny świadectwa przemysłowego; 2) że w myśl art. 35 ustawy o podatku przemysłowym, dopłata do świadectwa przemysłowego z powodu zaszłych zmian po 1 lipca, należałaby się tylko w stosunku półrocznym; 3) że odsetki należeć się winny jedynie od dnia, w którym obrót przekroczył kwotę 500.000 zł.

NTA rozważył, co następuje:

Pozwana władza uzasadnia w odpowiedzi na skargę obowiązek strony z tytułu kar za zwłokę od należności za świadectwo przemysłowe powołaniem się na przepis art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust.

o pobieraniu od zaległości w podatkach bezpośrednich oraz w należytościach stemplowych kar za zwłokę, odsetek za odroczenie, tudzież kosztów egzekucyjnych. Powołany przez pozwaną władzę przepis ustawowy uważać każe za zaległości, nieuiszczone z winy płatnika w terminie podatki bezpośrednie. O ile chodzi o przedsiębiorstwa skupu zawodowego, do których należy niespornie przedsiębiorstwo skarżącego, podstawę do określenia kategorji wymaganego świadectwa stanowi suma skupu, t. j. suma, wydana na zakup towarów w ciągu roku podatkowego. Zasada samookreślenia rozmiarów przedsiębiorstwa obowiązuje i przy skupie zawodowym, a przeto płatnik, nabywając świadectwo przemysłowe z końcem roku, poprzedzającego rok podatkowy, sam określa rozmiary przyszłych zakupów i odpowiednio do tego nabywa świadectwo tej lub innej kategorji. W razie, jeżeli suma skupu będzie większa niż przewidywana, płatnik powinien w myśl art. 35 ustawy o podatku przemysłowym dopłacić do ceny pierwotnie wykupionego świadectwa.

Niedopełnienie przez płatnika powyższego obowiązku daje władzom podatkowym prawo zastosowania postanowienia art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, t. j. nałożenia na podatnika kary pieniężnej do wysokości trzykrotnej kwoty, stanowiącej różnicę między ceną właściwego a posiadanego świadectwa przemysłowego, niezależnie od nałożenia na podatnika obowiązku nabycia właściwego świadectwa przemysłowego. żadnych dalej idących sankcyj ustawa o podatku przemysłowym nie przewiduje; nie nakłada w szczególności na podatnika obowiązku płacenia odsetek już od momentu, kiedy zaistniały okoliczności faktyczne, uzasadniające obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego, względnie świadectwa przemysłowego wyższej kategorji.

O ile zaś chodzi o postanowienia powołanej przez władzę ustawy z 31 lipca 1924, to w związku z określoną strukturą podatku przemysłowego, pobieranego w formie świadectw przemysłowych, polegającą na przerzuceniu w całości oznaczenia należności podatkowej na samookreślenie podatnika z zastrzeżeniem dla władzy kontroli tego samookreślenia, przy zastosowaniu sankcyj karnych w razie mylnego wykonania odnośnych obowiązków przez płatnika, następstwa, przewidziane w tejże ustawie w wypadkach zaległości podatkowych, nie mogą być rozciągnięte na podatnika, który mimo zaistnienia okoliczności faktycznych, uzasadniających wykupno świadectwa wyższej kategorji, z wykupieniem świadectwa zwleka pewien czas, władza zaś nie skorzystała z uprawnień, przewidzianych w art. 98 ustawy o podatku przemysłowym. W takim wypadku niema bowiem jeszcze zaległości podatkowej w rozumieniu art. 1 cyt. ustawy.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżoną decyzję, jako niezgodną z ustawą.

NTA podkreśla, że ustawa o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.) „nie nakłada na podatnika obowiązku płacenia odsetek już od momentu, kiedy zaistniały okoliczności faktyczne, uzasadniające obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego, względnie świadectwa przemysłowego wyższej kategorji". Otóż powołana ustawa (i tak samo Ordynacja Podatkowa) wcale nie normuje odsetek (kar za zwłokę), nie zajmuje się niemi ani w związku ze świadectwami przemysłowemi, ani też w związku z podatkiem przemysłowym w postaci podatku od obrotu; takie ujęcie jest spowodowane tem, że unormowanie odsetek jest przekazane osobnej ustawie, którą była do niedawna ustawa z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust., a którą jest obecnie ustawa z 18 marca 1935 poz. 129 Dz. Ust. Czy zatem w przypadku poszczególnym mają być pobrane odsetki, należy rozstrzygnąć wyłącznie na podstawie owej ustawy specjalnej.

W myśl art. 1 i 2 pow. ustawy z 1924 r. pobiera się karę za zwłokę od zaległości, a do zaległości należą „nieuiszczone z winy płatnika w terminie płatności państwowe podatki bezpośrednie". To samo (choć innemi słowami) postanawiają art. 1—3 pow. ustawy z 1935 r. („Przepisom niniejszej ustawy podlegają ...państwowe podatki bezpośrednie..... Nieuiszczone w terminie płatności daniny publiczne uważa się za zaległości. Od zaległości w daninach publicznych pobiera się odsetki...."). NTA wiąże kwestję niniejszą ze „strukturą podatku przemysłowego, pobieranego w formie świadectw przemysłowych, polegającą na przerzuceniu w całości oznaczenia należności podatkowej na samookreślenie podatnika", i wyraża zapatrywanie, że niema zaległości w rozumieniu art. 1 ustawy z 1924 r., dopóki władza skarbowa „nie skorzystała z uprawnień, przewidzianych w art. 98 ustawy o podatku przemysłowym", t. j. dopóki nie wydała orzeczenia, ustalającego należność podatkową oraz karę. że zapatrywanie to nie jest trafne, wynika nietylko z przytoczonych tekstów, w których niema żadnej wzmianki, wyłączającej samookreślenie, ale wynika nadto z dalszego ciągu art. 1 ustawy z 1924 r. i art. 1 ustawy z 1935 r. Obydwa teksty wymieniają jako „zaległości", bądź jako podlegające przepisom ustawy z 1935 r. „wymierzone opłaty stemplowe". W zakresie opłat stemplowych samookreślenie ma znaczenie bardzo wielkie. Skoro więc ustawa ogranicza swą moc obowiązującą w zakresie opłat stemplowych do opłat wymierzonych, a o podatkach bezpośrednich mówi ogólnikowo, nic nie wspominając o podatkach wymierzonych, więc jest oczywiste, że odsetki należą się również od takich podatków bezpośrednich, nieuiszczonych w terminie (według ustawy z 1924 r. — nieuiszczonych w terminie z winy płatnika), które do upływu terminu nie zostały wymierzone. (Czem się tłumaczy ta różnica między podatkami bezpośredniemi a opłatami stemplowemi, wyjaśnię niżej).

Rozpatrzę kwestję jeszcze de lege ferenda (tem samem ze stanowiska ratio legis). Czy nie za wiele represji: obowiązek nabycia właściwego świadectwa przemysłowego plus kara pieniężna (według art. 181 O. P. „grzywna") plus odsetki? W artykule pod tyt. „Kolejność zaspokojenia kar za zwłokę" (Polski proces cywilny z 1934 r. Nr. 24, str. 754) wykazałem, że termin „kara za zwłokę" jest błędny, gdyż należność, oznaczona tym terminem, nie jest karą, lecz jest odpowiednikiem odsetek, przewidzianych w art. 248 kod. zobow., należnych, gdy „dłużnik opóźnia się z wykonaniem zobowiązania pieniężnego". To zapatrywanie zostało urzeczywistnione w powołanej ustawie z 1935 r., mianowicie nietylko w jej postanowieniach z zakresu prawa skarbowego, lecz też w zawartej w tej ustawie nowelizacji k. p. c. i jeszcze przedtem częściowo (o ile chodzi o meritum, a nie o terminologję) w art. 203 prawa upadłościowego. W związku z tem stwierdzeniem zwróćmy uwagę na to, że kodeks karny i prawo o wykroczeniach przewidują przestępstwa, których istotą czynu polega na niewykona-

niu w terminie zobowiązania prywatno-prawnego. Mianowicie w myśl art. 201 i 265 k. k. oraz art. 59 pr. o wykr. ulega karze (którą w myśl art. 42 § 2 k. k. oraz w myśl powołanych art. 265 i 59 może być również grzywna): „kto przez złośliwe uchylanie się od wykonania ciążącego na nim z mocy ustawy obowiązku łożenia na utrzymanie osoby najbliższej doprowadza tę osobę do nędzy lub do konieczności korzystania ze wsparcia"; kto czynu, tylko co określonego, „dopuszcza się względem innej osoby, jeżeli obowiązek łożenia na jej utrzymanie został stwierdzony prawomocnem lub podlegającem wykonaniu orzeczeniem sądu"; „kto bez zamiaru uiszczenia należności wyłudza pożywienie lub napój w restauracji"; „kto ...wstrzymuje w całości lub w części należne pracownikowi wynagrodzenie". Napewno nikt nie twierdzi, że w tych przypadkach wierzyciel powinien zadowolić się satysfakcją moralną, jaką mu daje ukaranie dłużnika, i że nie ma prawa żądać „odsetek za opóźnienie" (art. 249 kod. zobow.); wszak w myśl art. 248 kod. zobow. odsetki te „należą się wierzycielowi ...bez względu na to, czy dłużnik dopuścił się winy", a więc należą się także wówczas, gdy dopuścił się winy, i bez względu na jej rodzaj. Dlaczegoż więc Skarb Państwa miałby się zadowolić ową satysfakcją moralną? Nie ma znaczenia okoliczność, że w razie popełnienia przestępstwa, tylko co wymienionego, polegającego na niewykonaniu zobowiązania prywatno-prawnego, grzywna wpływa do Skarbu Państwa (art. 42 § 3 k. k.), odsetki zaś otrzymuje wierzyciel, gdy tymczasem w razie popełnienia przestępstwa, przewidzianego w art. 181 O. P., zarówno grzywna (art. 162 § 4 O. P.), jakoteż odsetki, wpływają do Skarbu Państwa. Pomijając bowiem, że dłużnika interesuje globalna suma jego długów, a jest mu obojętne, między których wierzycieli i w jakim stosunku się rozdziela, pomijając też, że w razie zastosowania art. 640 i nast. k. p. k. (art. 202 O. P.) orzeczona przez sąd grzywna za przestępstwo, przewidziane w art. 181 O. P., wpływa „na potrzeby zakładów karnych, poprawczych i zabezpieczających" (art. 42 § 3 k. k.), gdy tymczasem odsetki, pobierane za nieuiszczenie podatku w terminie, nie mają przeznaczenia specjalnego, uważam za istotne, że nadanie pewnemu czynowi cech przestępstwa w rozumieniu k. k. (a takiem jest przestępstwo przewidziane w art. 181 O. P., jak wynika z art. 169 i 202 O. P.) nigdy nie ma na celu ochrony pokrzywdzonego podmiotu prawnego, choćby to był podmiot publiczno-prawny (tą ochroną zajmują się: prawo prywatne i normy o poszczególnych rodzajach danin publicznych), lecz ma na celu ochronę interesu społecznego (przykłady: podrobienie dokumentu jest przestępstwem w myśl art. 187 k. k. także wówczas, gdy falsyfikat jest dosłownie zgodny z oryginałem, a został sporządzony „w celu użycia za autentyczny" tylko dlatego, że sprawca nie mógł odszukać oryginału; okradzenie kasy państwowej jest ze stanowiska k. k. traktowane narówni z okradzeniem poszczególnego obywatela). A zatem kara a odsetki są to pojęcia niewspółmierne. Całkiem inaczej ma się rzecz w zakresie opłat stemplowych. Tam prawodawca (z przyczyn, które wyjaśniłem w swoim komentarzu na str. 228 i 229) uznał za właściwe nie nadawać cech przestępstwa w rozumieniu k. k. czynowi, polegającemu na nieuiszczeniu w przepisanym terminie opłaty stemplowej, którą podatnik powinien był uiścić z własnej inicjatywy (bez wymiaru urzędowego, czyli — jak wyraża się NTA — drogą „samookreślenia"). Represja zaś została ujęta w formę „podwyżki stemplowej", która — jak NTA już ustalił (OPA 364/33) — nie jest karą, lecz jest pojęta jako odszkodowanie, a zatem należy do tego samego typu konstrukcyj prawnych, jakim są odsetki za opóźnienie. Gdy zatem pobieranie oprócz podwyżki stemplowej również odsetek za czas przed wymierzeniem podwyżki (czyli dwóch odszkodowań) byłoby sprzeczne z zasadą „ne bis in idem", więc słusznie pobieranie odsetek zostało ograniczone do przy-

padków, w których nie została uiszczona w terminie opłata stemplowa wymierzona.

Achilles Rosenkranz

1244.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Odpowiedzialność osób trzecich. Transportowanie przedmiotu, pochodzącego z przestępstwa.

Okoliczność, iż z powodu wypadków konjunkturalnych i ujawnienia przestępstwa, firma w ostatecznym wyniku poniosła straty, nie wpływa na jej odpowiedzialność z art. 33 i 34 u. k. s.

Oparcie sankcji z art. 7 u. k. s. na ustaleniu, że z okoliczności przyjęcia przedmiotów do transportu sprawca powinien był podejrzewać, iż pochodzą one z przemytu, jest ustaleniem w działaniu winy nieumyślnej, niewystarczającej do zastosowania cyt. przepisu.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 18 marca 1935 3 K. 1927/34.

... Sąd ustalił, że oskarżeni M. i P. byli zastępcami i dyrektorami firmy i w tym właśnie charakterze dopuścili się przypisanego im przestępstwa. Zarzut kasacji, że firma nie może ponosić odpowiedzialności za działanie oskarżonych M. i P. podjęte bez zlecenia bądź upoważnienia firmy, jest bezzasadny, gdyż czyn przestępny oskarżonych został dokonany w charakterze zastępców firmy w związku z wykonywaniem przez nich tych czynności (art. 34 l. 1 u. k. s.), konstrukcja zaś odpowiedzialności osoby odpowiedzialnej (art. 33 u. k. s.) polega na domniemaniu prawnem winy w wyborze lub winy w dozorze w stosunku do osoby zastępcy.

Gdyby oskarżeni działali z polecenia lub upoważnienia zarządu firmy, natenczas poza odpowiedzialnością samej firmy z art. 33 u. k. s., członkowie zarządu zostaliby indywidualnie pociągnięci do odpowiedzialności karnej za udział w przestępnym czynie (art. 6 u. k. s.).

Wymaganą w art. 34 l. 3 u. k. s. korzyść, osiągniętą przez firmę odpowiedzialną z przestępstwa zarządców firmy, sąd bez błędu ustalił, upatrując ją w zmniejszeniu kosztów własnych przedsiębiorstwa z racji wprowadzenia na rynek towaru bez obciążenia celnego, — okoliczność, iż z powodu wypadków konjunkturalnych i ujawnienia przestępstwa firma w ostatecznym wyniku poniosła straty, pozostaje bez wpływu na odpowiedzialność firmy z art. 33 i 34 u. k. s.

Natomiast zasadna jest kasacja oskarżonego M. Przepis § 2 art. 7 u. k. s., wymagający świadomości oskarżonego o pochodzeniu z przemytu przedmiotów transportowanych, może być popełniony tylko z winy umyślnej (§ 1 art. 14 k. k.). To też skoro sąd winę oskarżonego M. z § 2 art. 7 u. k. s. oparł na ustaleniu, że z okoliczności przyjęcia przedmiotów do transportu powinien był podejrzewać, iż pochodzą one z przemytu, to ustalił w działaniu jego winę nieumyślną (§ 2 art. 14 k. k.), niewystarczającą do zastosowania cyt. przepisu, zaczem zaskarżony wyrok winien być w stosunku do tego oskarżonego z powodu obrazy § 2 art. 7 u. k. s. i art. 379 k. p. k. uchylony.

Zasada powszechnego prawa karnego, że nikt nie może odpowiadać za przestępstwa innych osób, doznaje wyłomu w prawie karno-skarbowem nietylko w Polsce, ale i w innych krajach. Nasza u. k. s. jest o tyle surowsza, że nie uchyla odpowiedzialności nawet w wypadku, gdy osoba odpowiedzialna udowodni, że nie wiedziała o dokonanem przestępstwie. Niemieckie prawo celne w takich wypadkach uwalnia od odpowiedzialności za kary, ograniczając odpowiedzialność do niedoborów celnych (§ 153 V. Z. G.). Natomiast pod innym względem nasza ustawa jest łagodniejsza, mianowicie odpowiedzialność ma miejsce tylko wtedy, jeśli osoba, w której zastępstwie skazany załatwiał interesy, osiągnęła choćby bezwiednie korzyść z przestępstwa; prawo niemieckie takiego przepisu nie zawiera. W rozpatrywanym przez SN wypadku firma z powodu złej konjunktury poniosła straty, ale gdyby pełnomocnik jej nie popełnił nadużycia celnego, to straty te byłyby jeszcze większe, gdyż firma musiałaby zapłacić jeszcze należności celne — przez defraudację celną zmniejszyły się więc straty firmy i na tem polega korzyść, jaką ona osiągnęła z przestępstwa, dlatego też zasadnie SN uznał, że fakt poniesienia strat przez firmę pozostaje bez wpływu na odpowiedzialność jej z art. 33 i 34 u. k. s.

Aleksander Tempel

1245.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Pojęcie losu loteryjnego.

Obligacje państwowych pożyczek premjowych, jak pożyczka dolarowa i t. p., aczkolwiek nie podpadają pod pojęcie losów loteryjnych w sensie ścisłym, stanowią atoli dokument, nadający prawo do brania udziału w grze loteryjnej, i przeto sprzedaż ich na dniówki oraz sprzedaż samych możliwości wygrania na te obligacje mogą stanowić przestępstwo, przewidziane w ust. „d“ lub w ust. „e“ art. 114 u. k. s. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Postanowienie Izby Karnej SN, w składzie 7 sędziów, z 16 grudnia 1933
1 K. 566/33.

1) Bilet na loterję, pospolicie zwany losem, jest to, według określenia SN, danego w orzeczeniu z 20 października 1927 (Zbiór orzeczeń Nr. 166), jakikolwiek przedmiot, dający przez oznaczenie go cechą indywidualną, np. numerem, możność rozlosowania wygranej wśród posiadaczy tego rodzaju przedmiotów, a według określenia art. 114 u. k. s. — dokument, nadający prawo do brania udziału w grze loteryjnej. Zasadniczo zatem biletem loteryjnym nazywamy dokument, przeznaczony wyłącznie do przeprowadzenia gry loteryjnej, do „rozegrania loterji". Używa się do tego celu zazwyczaj kawałka papieru z numerem, ale możliwe jest uczynienie z każdego innego dokumentu, przeznaczonego do innych celów, sposobu lub środka rozlosowania wygranej pomiędzy posiadaczy tego rodzaju dokumentów i nadanie mu tym sposobem charakteru i znaczenia biletu loteryjnego. Praktyce sądowej są znane przypadki uczynienia biletu loteryjnego z gazety, z programu wyścigowego, nawet z czekoladki i t. p. Gra loteryjna może być dokonywana różnemi sposobami, a od sposobu gry zależy postać biletu loteryjnego. Sensu stricto zatem biletem loteryjnym jest dokument, sam przez się nie posiadający wartości, przeznaczony wyłącznie do udziału w grze loteryjnej, ale i każdy inny dokument, przeznaczony do innego celu, uczynić można biletem loteryjnym sensu largo.

2) Obligacje państwowych pożyczek premjowych, jak pożyczka premjowa dolarowa, uprawniają posiadacza tej pożyczki do otrzymania po pewnym czasie z powrotem pożyczonego państwu kapitału, a do czasu zwrotu dają mu możność otrzymywania dochodu w postaci procentu i wygrania premji. Premję wydaje się posiadaczowi obligacji, której numer będzie wyciągnięty z urn podczas losowania premij. Zasadniczo zatem obligacja państwowej pożyczki premjowej jest papierem lokacyjnym, nie tracącym swej wartości nawet w przypadku wygrania premji, ale również i dokumentem, dającym prawo do udziału w grze loteryjnej, którą jest losowanie premij. Nie jest ona biletem loteryjnym czyli losem sensu stricto, lecz ze względu, że daje możność wygrania premji, może być uważana za los loteryjny sensu largo.

3) Powstaje teraz zagadnienie, czy obligacja pożyczki premjowej, jako los loteryjny sensu largo, podpada pod pojęcie losu loteryjnego, o którym mowa w art. 114 u. k. s., i czy ulega wymienionym w tym artykule ograniczeniom.

Art. 114 i 115 u. k. s., jak to wynika z uzasadnienia Ministra Sprawiedliwości do projektu ustawy karno-skarbowej z 5 grudnia 1931, zostały „dostosowane" do projektu ustawy o monopolu loteryjnym, dotychczas nie

wydanej, a przeto nie mają ścisłego związku z postanowieniami ustawy z 26 marca 1920 i prawo wyłączności państwowej w dziedzinie loterji ujmują znacznie szerzej niż rzeczona ustawa. Już z tego względu art. 5 ustawy z 26 marca 1920, stanowiący, że „przepisy ustawy niniejszej nie dotyczą pożyczek premjowych", nie może mieć miarodajnego znaczenia, a powtóre niewiadomo, czy przepis ten dotyczy państwowych pożyczek premjowych, czy wogóle pożyczek, które w zasadzie mogą być zaciągane i przez samorządy. W każdym razie art. 5 może być uważany za wyjątek z przepisów art. 2 i 3 tejże ustawy i nie ma znaczenia przy wykładni pojęcia „los loteryjny", gdyż ustawa z 26 marca 1920 definicji „losu loteryjnego" nie daje.

Ustęp „c" art. 114 mówi o losach Loterji Państwowej, a ust. „d" o sprzedaży wogóle losów loteryjnych. W części 2 art. 114 jest mowa o konfiskacie losu i „wogóle" o „dokumencie", nadającym prawo do brania udziału w grze loteryjnej. Zdania te świadczą, że ustawa karna skarbowa pojęcie losu loteryjnego ujmuje szeroko i że przepisy art. 114 odnoszą się również i do losów loteryjnych sensu largo.

Niewątpliwie tranzakcje obligacjami III serji premjowej pożyczki dolarowej, której Państwo już nie sprzedaje, nie godzą wprost w dochód Skarbu, ale ten szczegół wobec zmiany redakcji art. 112 i 113 u. k. s. z r. 1926 nie ma znaczenia, gdyż ustawa w nowej redakcji zrzekła się cechy „ubytku dochodu", co zaś do kwestji, czy te tranzakcje mogą godzić w państwową wyłączność loterji, to zależy to od charakteru tranzakcji. Np., sprzedaż szans wygrania premji na obligację pożyczki dolarowej jest niczem innem, jak swoistą grą loteryjną, w której wygrana zależy od wypadku losowego.

Z tych względów należy przyjść do przekonania, że obligacje państwowych pożyczek premjowych, aczkolwiek z przeznaczenia swego nie są losami loteryjnemi sensu stricto, lecz ze względu, iż dają możność wygrania premji przy losowaniu premij, powinny być uważane za losy loteryjne sensu largo, ulegające ograniczeniom wymienionym w art. 114 u. k. s.

Umowa, stwierdzona losem Loterji Państwowej, posiada wyłącznie znamiona gry (art. 610 kod. zobow.). Natomiast umowa, stwierdzona obligacją pożyczki premjowej, posiada znamiona dwóch typów umownych: pożyczki (art. 430 kod. zobow.) — o ile instytucja emitująca zobowiązuje się do zwrotu kapitału i ewentualnie też do płacenia procentów, oraz gry — o ile instytucja emitująca zobowiązuje się do zapłacenia premji w zależności od przypadku.

Art. 114 u. k. s. ma na celu: 1) ochronę monopolu państwowego, 2) ochronę jednostek, żądnych emocji gry. W zakresie ochrony monopolu chodzi w szczególności o to, aby jednostki nie miały zysków o charakterze losowym, aby w szczególności osoby, trudniące się sprzedażą losów loteryjnych, otrzymywały wzamian jedynie wynagrodzenie za swą pracę, odpowiadające nakładowi pracy. Do tego zakresu należą

punkty: a), b), e), f) art. 114 u. k. s. Do grupy 2 należą punkty c), d) i częściowo punkt e). Zakaz sprzedaży na raty ma na celu powstrzymanie od gry ludzi tak dalece niezamożnych, że nie mogą się zdobyć nawet na wydatek (wynoszący obecnie 10 zł), związany z uczestnictwem w jednej klasie loterji. Do tegoż celu zmierza (obok przeciwstawienia się osiąganiu zysków losowych przez sprzedawcę losów) zakaz „sprzedaży samej możliwości wygrania".

Przechodząc do ustalenia istoty pożyczki premjowej nie ze stanowiska prawa prywatnego, lecz ze stanowiska kryterjów etycznych i gospodarczych, stwierdzić łatwo, że niema różnic istotnych między obligacją pożyczki premjowej a losem loteryjnym. Pierwsza tak samo, jak drugi, umożliwia zbogacenie się bez pracy i tak samo nie da się pogodzić z dążeniem do wzmożenia kapitalizacji. To ostatnie zapatrywanie dotyczy nietylko obligacyj premjowych nieoprocentowanych, ale też oprocentowanych. Zobowiązanie się bowiem instytucji emitującej do wypłaty premij umożliwia jej oprocentowanie niskie (które pozostaje niskiem nawet, gdy do kwot, należnych tytułem odsetek, doliczymy sumy, należne tytułem premij), na skutek czego pożyczka premjowa jest dla dłużnika bardzo dogodną formą kredytu, lecz zarazem ze stanowiska ogółu wierzycieli (posiadaczy obligacyj) oznacza dużą stratę w porównaniu ze stanem rzeczy, jakiby był, gdyby kwota, użyta na zakupno obligacji premjowej, została ulokowana w kasie oszczędności lub w obligacji zwyczajnej, normalnie oprocentowanej.

Ze względu na powyższe rozważania nie ma znaczenia istotnego, iż przy obligacjach premjowych następuje zwrot kapitału. Atoli i ta nieistotna cecha znika w przypadku „sprzedaży samej możliwości wygrania" (art. 114 punkt „e" u. k. s.); taka bowiem umowa między właścicielem obligacji a kupującym nadzieję wygranej ma wyłącznie cechy gry.

Skoro więc prawodawca, zezwalając zasadniczo na grę loteryjną, uznał za konieczne ująć ją w ścisłe ramy, to ze stanowiska ratio legis te same powody przemawiają za ścisłem ujęciem tranzakcyj, wiążących się z obligacjami premjowemi, które (o ile chodzi o zobowiązanie zapłacenia premji) nie różnią się istotnie od losów loteryjnych. Nie jest trafne zapatrywanie SN, że „tranzakcje obligacjami III serji premjowej pożyczki dolarowej, której Państwo już nie sprzedaje, nie godzą wprost w dochód Skarbu". Jest bowiem prawdopodobne, że ten, kto zaspokoił swój popęd do gry, kupując dolarówkę, nie kupi już w najbliższym czasie losu loteryjnego; z tego oczywiście nie wynika, że obrót dolarówkami ma być zakazany, wynika jednak, że obrót ten ma być ściśle unormowany.

Atoli nietylko ratio legis przemawia za zrównaniem obligacyj premjowych z losami loteryjnemi w zakresie art. 114 u. k. s. Również tekst tego przepisu nietylko nie przeciwstawia się tezie, ustalonej przez SN, lecz nawet zawiera dane, popierające tę tezę. W szczególności: o „losach Loterji Państwowej" jest mowa tylko w punkcie „c", niema zaś tego terminu w żadnym innym punkcie. że go niema w punktach a), b), f), tłumaczy się przedewszystkiem tem, iż punkty te według swego wyraźnego brzmienia nie dotyczą polskiej Loterji Państwowej: punkty a), f) dotyczą krajowych loteryj prywatnych, punkt b) dotyczy loteryj obcokrajowych (państwowych i prywatnych); z tego stwierdzenia nie można jeszcze wysnuć wniosku, że termin „loterja", użyty w punktach a), b), f), obejmuje też obligacje premjowe. Inaczej ma się rzecz z punktami d), e), co do których nie ulega wątpliwości, że dotyczą losów polskiej Loterji Państwowej. Skoro w tych dwóch punktach — w przeciwieństwie do punktu c) — nie użyto terminu „losy Loterji Państwowej", więc stąd wypływa, że zakres punktów d), e) jest obszerniejszy niż zakres punktu c), że punkty d), e) obejmują również pożyczki

premjowe i że wobec tego znaczenie takie samo należy nadać terminowi „los loteryjny", użytemu w punktach a), b).

W myśl punktu f) jest karygodne „premjowanie losami loteryjnemi innych tranzakcyj". Właśnie premja, przyrzeczona w obligacji premjowej, wiąże się z inną tranzakcją: z pożyczką. Cel jej jest taki sam, jakim jest cel numerowanych dokumentów premjowych, załączonych przez kupców do sprzedawanych towarów, a zawierających przyrzeczenie przysporzenia korzyści (np. bezpłatnego wydania jakiegoś towaru) w razie wyciągnięcia danego numeru w losowaniu Loterji Państwowej. Celem tych premij kupieckich jest zachęta do kupowania; celem premij, przyrzeczonych w obligacjach, jest zachęta do udzielania pożyczek. (Rzecz jasna, że punkt „f" nie ma zastosowania, jeżeli premjowanie zostało dozwolone specjalną ustawą, np. ustawą o wypuszczeniu państwowych obligacyj premjowych pewnego rodzaju. W związku z tem zaznaczam, że punkt „f" jest zbyteczny, jest pleonazmem, gdyż to samo postanawia już punkt „a", który nadto jest wystylizowany staranniej, bo uznaje za karalne tylko urządzenie i prowadzenie loterji bez zezwolenia właściwej władzy).

Najważniejszem jest (co stwierdziłem już wyżej), że obligacja premjowa posiada oprócz cech pożyczki cechy gry loteryjnej. O ile więc jest zamiarem prawodawcy, aby te czy owe przepisy, dotyczące losów loteryjnych, nie były stosowane do pożyczek premjowych, to celem urzeczywistnienia tego zamiaru jest konieczne, aby prawodawca swą wolę wyraźnie wypowiedział. Taki wyraźny przepis zawiera art. 5 ustawy z 26 marca 1920 w przedmiocie urządzania loterji i założenia Polskiej Państwowej Loterji Klasowej (poz. 180 Dz. Ust.). Tekst ten głosi: „Przepisy niniejszej ustawy nie dotyczą pożyczek premjowych". Tekst ten byłby zbyteczny, gdyby prawodawca uważał losy loteryjne za coś istotnie odmiennego od obligacyj premjowych.

Wyrok, o którym mowa, został w wydawnictwie pod tyt. „Orzecznictwo Sądów Polskich" (poz. 178 z 1935 r.) zaopatrzony w glosę p. Dr. Michała Małka. Glosa ta oświadcza się przeciw tezie SN, mianowicie z następujących powodów:

U. k. s. zawiera jedynie sankcje karne, a nie zawiera nakazów i zakazów, chronionych owemi sankcjami. Nakazy i zakazy mieszczą się w przepisach o podatkach pośrednich, o monopolach, o cłach oraz o obrocie towarowym z zagranicą. U. k. s. zatem „nie może w określeniu istoty poszczególnych przestępstw wychodzić poza ramy" owych przepisów podatkowych, monopolowych, celnych oraz dotyczących obrotu z zagranicą. że tak jest, wynika: a) z art. 1 u. k. s., ujętego w schemat: „Według zasad niniejszej ustawy ulegają ukaraniu przestępstwa, polegające na naruszeniu przepisów w zakresie:", b) z nagłówków poszczególnych rozdziałów działu II części I, a w szczególności z nagłówka rozdz. VI, który brzmi: „Kary za naruszenie przepisów o państwowej wyłączności loterji", c) z faktu, że niemal we wszystkich owych rozdziałach, a mianowicie w art. 76, 99, 105, 113, 115, 120, 125, 129 i 131, znajduje się norma, ujęta w schemat: „Winni naruszenia innych przepisów o... ulegają karze..." W szczególności art. 115 głosi: „Winni naruszenia innych przepisów w przedmiocie państwowej wyłączności loterji ulegają karze...". Gdy zaś (przytoczony wyżej dosłownie) art. 5 ustawy z 1920 r. wyłącza pożyczki premjowe z zakresu tej ustawy, więc z tego wynika, że ochrona państwowej wyłączności loterji przed konkurencją ze strony pożyczek premjowych nie mieści się w ramach u. k. s.

Argumentacja powyższa nie wydaje mi się trafną. Art. 1 u. k. s. oraz nagłówki rozdziałów części szczególnej prawa materjalnego nie mogą mieć znaczenia przy interpretacji, gdyż nie zawierają żadnych norm prawnych, a celem ich jest jedynie ułatwienie orjentacji wśród tekstu u. k. s. oraz wskazanie, z któremi działami skarbowości

u. k. s. się wiąże. Kodeks karny ani na wstępie, ani później nie zawiera tekstu syntetycznego, któryby był odpowiednikiem art. 1 u. k. s., a mimo to nikt chyba nie skarży się na brak takiego tekstu.

Co się tyczy 9 artykułów u. k. s., w których jest mowa o naruszeniu „innych przepisów", należy zwrócić uwagę na to, że 8 z owych artykułów — t. j. wszystkie z wyjątkiem obchodzącego nas w tej chwili przedewszystkiem art. 115 — składają się tylko z jednego zdania, gdy natomiast art. 115 składa się z 2 paragrafów, z których pierwszy określa istotę czynu pewnego przestępstwa ściśle oznaczonego, a dopiero drugi zawiera przepis ogólnikowy o „naruszeniu innych przepisów". Czy jest to dziełem przypadku, czy wynikiem premedytacji, nie wiem; w każdym jednak razie nie można przy interpretacji lekceważyć faktu, że na 9 artykułów, zawierających przepis ogólnikowy, właśnie art. 115 różni się strukturalnie od swoich 8 towarzyszy; że tekst o charakterze specjalnym, stanowiący § 1 art. 115, nie został umieszczony w art. 114 jako § 2, lecz został sprzężony właśnie z przepisem ogólnikowym, zawartym w art. 115. A zatem każdy z owych 8 artykułów wiąże się z wszystkimi swymi poprzednikami w danym rozdziale, gdy natomiast § 2 art. 115 wiąże się (co prawda nie bardzo zręcznie) tylko z § 1 tegoż artykułu. Słusznie więc twierdzi SN, że art. 114 u. k. s. „nie ma ścisłego związku z postanowieniami ustawy z 26 marca 1920".

Art. 5 ustawy z 1920 r. oznacza tylko tyle, że normy o wypuszczaniu pożyczek premjowych nie mieszczą się w powołanej ustawie, ale mieszczą się w innych ustawach (np. w rozp. Prez. z 31 stycznia 1924 poz. 103 Dz. Ust., w rozp. Prez. z 6 lutego 1928 poz. 99 Dz. Ust.). Jeśli wreszcie poszczególne punkty art. 114 wraz z § 1 art. 115 porównamy z postanowieniami ustawy z 26 marca 1920 i nadto z rozporządzeniem ministerjalnem z 7 maja 1924 (poz. 541 Dz. Ust.), to tylko częściowo znajdziemy w ustawie z 1920 r. i w rozporządzeniu z 1924 r. normy, dla których art. 114 i 115 stanowią sankcję. Mianowicie punkt a) art. 114 wiąże się z art. 3 i 11 (punktem 1) ustawy z 1920 r.; punkt b) z art. 4 i 11 (punktem 1); punkt c) z § 3 rozporządzenia z 1924 r.; § 1 art. 115 wiąże się z art. 9 i 11 (punktem 2) ustawy z 1920 r. Natomiast próżno szukalibyśmy w przepisach o państwowej wyłączności loterji norm, do których moglibyśmy nawiązać punkty d), e), f) art. 114 u. k. s.: nie znajdziemy ani zakazu sprzedaży na raty, ani zakazu sprzedaży możliwości wygrania, ani wreszcie normy, zabraniającej premjowania losami loteryjnemi innych tranzakcyj.

Ten stan rzeczy, na tem polegający, że norma zawiera nietylko sankcje karne, ale też nakaz lub zakaz, daną sankcją obwarowany, nie powinien dziwić. Wszak taka jest struktura większości norm części szczególnej kodeksu karnego. Tylko niektóre (np. art. 156, 201, 280) są tak ułożone, że celem ustalenia, czy dany stan faktyczny stanowi istotę czynu przestępstwa, nie wystarcza kodeks karny, lecz trzeba sięgnąć nadto do innych przepisów („Kto publicznie nawołuje do nieposłuszeństwa lub przeciwdziałania ustawom lub prawnym rozporządzeniom władzy..." „Kto przez złośliwe uchylanie się od wykonania ciążącego na nim z mocy ustawy obowiązku..." „Kto, będąc obowiązanym z mocy przepisu do prowadzenia księgowości kupieckiej..."). Przeważnie jednak kodeks karny posługuje się schematem, zastosowanym np. w art. 225, który głosi: „Kto zabija człowieka, podlega karze..." Ten przepis zawiera jednocześnie i zakaz i sankcję; poza nim bowiem nie znajdziemy w prawie obowiązującem normy: „nie zabijaj".

Achilles Rosenkranz

1246.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Utrata zdolności do wykonywania zawodu a faktyczne pozostawanie nadal w zatrudnieniu — wpływ na obowiązek ubezpieczenia.

Pracownik umysłowy, który w chwili rozpoczęcia swego zatrudnienia był zdolny do wykonywania swego zawodu i podlegał obowiązkowi ubezpieczenia, ustanowionemu w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., a następnie utracił powyższą zdolność (art. 22 i inne), przestaje podlegać wspomnianemu wyżej obowiązkowi i to niezależnie tak od tego, czy faktycznie pozostaje nadal w zatrudnieniu, jak i od tego, czy nabył prawo do renty inwalidzkiej, względnie starczej. (Teza).

Wyrok NTA z 16 września 1935 l. rej. 6816/34 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia śp. Grzegorza Berlanda.

...W art. 2 rozporządzenia z 24 listopada 1927 postanowiono, że obowiązkowi ubezpieczenia podlegają, o ile rozporządzenie to nie postanawia inaczej, pracownicy umysłowi, którzy 1) są zatrudnieni u innych osób, 2) ukończyli 16 lat życia i 3) nie przekroczyli 60 lat życia. Warunki pod 1) i 3) zostały przez prawodawcę bliżej określone. Jak z przytoczonego wyżej przepisu wynika, obowiązek ubezpieczenia uzależniony jest od wymienionych wyżej 3 warunków oraz od tego, że rozporządzenie, o którem mowa, nie postanawia inaczej, a zatem od warunku, że nie ma miejsca żadna okoliczność, wyłączająca w myśl tegoż rozporządzenia obowiązek ubezpieczenia. Okoliczności te zostały określone m. i. w art. 5. Według postanowień, zawartych w p. 1 tegoż artykułu, obowiązkowi ubezpieczenia nie podlegają osoby niezdolne w rozumieniu art. 22 ust. 2 i 3 do wykonywania swego zawodu. Ponieważ art. 5 nie zawiera żadnego postanowienia, z którego wynikałoby, że niezdolni do wykonywania swego zawodu pracownicy umysłowi w tym tylko razie nie podlegają obowiązkowi ubezpieczenia, gdy ta niezdolność istniała już w chwili rozpoczęcia zatrudnienia, uznać należy, że także pracownik umysłowy, który w chwili rozpoczęcia swego zatrudnienia był zdolny do wykonywania swego zawodu, w razie utraty tej zdolności obowiązkowi temu nie podlega. Pracownik zatem umysłowy, który w chwili rozpoczęcia swego zatrudnienia był zdolny do wykonywania swego zawodu i podlegał obowiązkowi ubezpieczenia, a następnie utracił tę zdolność, przestaje podlegać powyższemu obowiązkowi.

Wniosek ten pozostaje w zgodności z postanowieniem, zawartem

w art. 7, że obowiązek ubezpieczenia ustaje, gdy osoba ubezpieczona utraciła warunki, określone w art. 2. Do warunków tych bowiem należy, jak wyżej wykazano, m. i. warunek nieistnienia żadnej okoliczności, wyłączającej obowiązek ubezpieczenia, a zatem także warunek nieistnienia niezdolności do wykonywania zawodu. Nadto także z art. 9 ust. 1 wynika, że prawodawca uważa utratę zdolności do wykonywania zawodu za tytuł do wygaśnięcia obowiązkowego ubezpieczenia. W przepisie tym bowiem prawodawca, normując prawo dobrowolnego ubezpieczenia osób, co do których ustało ubezpieczenie obowiązkowe, odróżnia wyraźnie osoby, co do których ustanie to nastąpiło z powodu niezdolności do wykonywania zawodu, od osób, co do których ustanie powyższe nastąpiło z innych powodów.

Zaznaczyć zarazem należy, że pojęcie niezdolności do wykonywania zawodu zostało określone w art. 22 i że z określenia tego bynajmniej nie wynika, iż do istoty powyższej niezdolności należy faktyczne zaniechanie pełnienia czynności. Faktyczne pełnienie czynności samo przez się nie wyklucza zatem jeszcze niezdolności w rozumieniu rozporządzenia z 24 listopada 1927. Nadto z art. 7 ust. 2 tegoż rozporządzenia wynika, że utrata zdolności do wykonywania zawodu a uzyskanie prawa do renty inwalidzkiej względnie starczej są odrębnemi przyczynami ustania obowiązku ubezpieczenia. Utrata powyższej zdolności powoduje zatem ustanie obowiązku ubezpieczenia niezależnie od tego, czy dana osoba nabyła prawo do jednej z wymienionych wyżej rent.

Ś. p. Grzegorz Berland mógłby więc być, mimo pozostawania w okresie od 1 lipca 1932 do 31 grudnia 1932 w zatrudnieniu [w charakterze pomocnika kasjera w banku], uznany za niepodlegającego obowiązkowi ubezpieczenia w tym okresie, gdyby w ciągu tegoż był niezdolny do wykonywania zawodu, w sposób wykluczający obowiązek ubezpieczenia. Tej ostatniej kwestji Ministerstwo jednak nie rozstrzygnęło, wychodząc z założenia, że niezdolność powyższa sama nie powoduje wygaśnięcia obowiązku ubezpieczenia.

Gdy zaś to założenie nie jest prawnie uzasadnione, należało uchylić zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

1247.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Zakłady pracy, „prowadzone w sposób przemysłowy“.

Do istoty zakładu, prowadzonego w sposób przemysłowy w rozumieniu art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia, na-

leży samoistne i ciągłe wykonywanie czynności dla osób trzecich przez zakład pracy, chociażby na zysk nie obliczony.

Wyrok NTA z 24 maja 1934 l. rej. 8610/31 w sprawie Alfreda Potockiego, jako fideikomisowego posiadacza Ordynacji Potockich w Łańcucie, przeciw Komisji Odwoławczej Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia w przedmiocie ubezpieczenia na wypadek bezrobocia robotników budowlanych Ordynacji.

Zarząd Obwodowy Funduszu Bezrobocia we Lwowie decyzją z 16 grudnia 1929, powołując się na art. 1 ust. 1 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 650 Dz. Ust. i na § 1 rozporządzenia ministerjalnego z 27 października 1924 poz. 896 Dz. Ust., zobowiązał Alfreda Potockiego, jako fideikomisowego posiadacza Ordynacji Potockich w Łańcucie, do ubezpieczenia robotników budowlanych, zatrudnionych przy budowie względnie konserwacji budynków Ordynacji, na wypadek bezrobocia, a Komisja Odwoławcza Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia orzeczeniem, zakomunikowanem pismem Dyrekcji tegoż Funduszu z 31 lipca 1931, nie uwzględniła odwołania Alfreda Potockiego od powyższej decyzji Zarządu Obwodowego, zaznaczając w motywach, że zarzut odwoławcy, iż Ordynacja w zakresie swoich robót budowlanych nie jest ani zakładem przemysłowym ani zakładem prowadzonym w sposób przemysłowy, nie jest trafny, ponieważ — jak to ustalił SN w wyroku z 20 marca 1930 Nr. II. 2 K 1483/29 w sprawie Abrama Federa i tow. — budowa domu sposobem gospodarczym winna być uznana za zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy, a wobec tego robotnicy odwoławcy zatrudnieni przy robotach budowlanych Ordynacji, chociażby nawet prowadzonych w jej własnym zarządzie, podlegają obowiązkowi ubezpieczenia.

Na to orzeczenie Komisji Odwoławczej wniósł Alfred Potocki skargę do NTA. Skarżący podnosi m. i., że wyrok sądowy obowiązuje jedynie w sprawie, której dotyczy, i że Ordynacja wykonywa roboty budowlane nie dla osób trzecich, lecz dla swoich własnych celów.

NTA rozważył, co następuje:

W art. 1 wspomnianej wyżej ustawy z 18 lipca 1924 w jej brzmieniu zmienionem ustawą z 25 marca 1929 poz. 18/30 Dz. Ust. uzależniono obowiązek ubezpieczenia na wypadek bezrobocia m. i. od tego, że dany robotnik pozostaje w stosunku najmu pracy w przedsiębiorstwie przemysłowem, górniczem, hutniczem, handlowem, komunikacyjnem lub przewozowem albo w innym zakładzie pracy, choćby na zysk nie obliczonym, a prowadzonym w sposób przemysłowy.

W niniejszej sprawie — jak to okazuje się z zaskarżonego orzeczenia — władza pozwana sama nawet nie twierdzi, że wykonywanie robót

budowlanych przez Ordynację jest przedsiębiorstwem przemysłowem. Ta kwestja nie jest zatem sporna i z tego powodu Trybunał nie potrzebował jej rozpatrywać.

Chodzić wobec tego może jedynie o to, czy powyższe wykonywanie robót budowlanych może być uważane za zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy.

W tym względzie zaznaczyć należy, że w ustawie, o której mowa, nie określono, co należy rozumieć przez zakład, prowadzony w sposób przemysłowy, a z art. 1 tejże ustawy tylko wynika, iż w jej rozumieniu zakładem, prowadzonym w sposób przemysłowy, może być także zakład nie obliczony na zysk. Przyjąć wobec tego należy, że ustawodawca, mówiąc o tych zakładach, ma je na myśli w naturalnem ich znaczeniu, a zatem w znaczeniu powszechnie używanem z tem jednak ograniczeniem, że nie muszą być one obliczone na zysk. W tem znaczeniu i z tem ograniczeniem należy do istoty zakładów prowadzonych w sposób przemysłowy jedynie samoistne i ciągłe wykonywanie czynności, których wynik bezpośredni przeznaczony jest dla osób trzecich, a więc dla osób, które nie są właścicielami zakładu względnie praw właścicieli nie reprezentują. Na stanowisku tem NTA stanął już także w wyroku z 28 lutego 1930 l. rej. 2425/28 (Zbiór wyroków Nr. 210 A) w sprawie ze skargi Kasyna Narodowego we Lwowie na orzeczenie Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia z 19 względnie 27 kwietnia 1928.

Ponieważ w zaskarżonem orzeczeniu — jak to z niego wynika — władza pozwana wyszła z założenia, że okoliczność, iż Ordynacja wykonywa roboty budowlane dla bezpośrednio swoich własnych celów, nie ma istotnego znaczenia, należało orzeczenie to uchylić jako nieuzasadnione w ustawie.

Glosa Dr. Zygmunta Fenichla — niżej przy orzeczeniu 1249/35.

1248.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Szpital miejski jako zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy.

Okoliczność, że szpital miejski nie przynosi zysków, lecz jest ciężarem dla gminy, nie stoi na przeszkodzie uznaniu go za zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy w rozumieniu art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia.

Wyrok NTA z 13 grudnia 1934 l. rej. 6193/32 w sprawie Gminy miejskiej Rogoźna przeciw Komisji Odwoławczej Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia w przedmiocie ubezpieczenia na wypadek bezrobocia pracowników szpitala.

Uchwałą z 27 kwietnia 1932, Komisja Odwoławcza Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia oddaliła odwołanie Magistratu m. Rogoźna od decyzji Zarządu Obwodowego Funduszu Bezrobocia w Poznaniu, ustalającej obowiązek ubezpieczenia na wypadek bezrobocia robotników, zatrudnionych w szpitalu miejskim. W uzasadnieniu swej uchwały Komisja Odwoławcza zaznaczyła, że wymieniony szpital miejski nie posiada odrębnej osobowości prawnej i powołała się na pismo Ministra Pracy i O. S. z 10 stycznia 1930 Nr. 5403 IV, wyjaśniające, że poszczególne działy (zakłady pracy) gospodarki miejskiej winny być traktowane łącznie jako całość, o ile nie stanowią przedsiębiorstw samodzielnych, t. j. jednostek gospodarczych, posiadających odrębną osobowość prawną.

Powyższą uchwałę zaskarżył Magistrat do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący zarzuca przedewszystkiem, że wspomniany szpital nie podlega obowiązkowi zabezpieczenia zatrudnionych w nim robotników na wypadek bezrobocia, ponieważ nie podpada pod pojęcie zakładu, prowadzonego w sposób przemysłowy w rozumieniu ustawy z 18 lipca 1924 poz. 650 Dz. Ust., gdyż nie przynosi zysków, a jest tylko ciężarem dla gminy.

Zarzut ten jest nieuzasadniony. Zarobkowość bowiem jest bez znaczenia dla ustalenia charakteru zakładu, prowadzonego w sposób przemysłowy w rozumieniu powołanej ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia, ponieważ ustawa ta w art. 1 zaznacza wyraźnie, że zakładem pracy, prowadzonym w sposób przemysłowy, może być również i zakład nie obliczony na zysk, z czego wynika, jak to orzekł już NTA w wyroku z 28 lutego 1930 l. rej. 2425/28 (Zbiór wyroków Nr. 210 A) w sprawie Kasyna Narodowego we Lwowie, że do istoty zakładów, o których mowa w art. 1 pow. ustawy, należy jedynie samoistne i ciągłe wykonywanie czynności dla osób trzecich. Tej zaś okoliczności skarżący wcale nie kwestjonuje, lecz przeciwnie przyznaje w skardze, że wymieniony wyżej szpital przyjmuje chorych ubogich i pozbawionych opieki, a zatem wykonuje czynności dla osób trzecich, t. j. osób, które nie są właścicielami tego zakładu, względnie praw właściciela nie reprezentują. Wobec tego w uznaniu wymienionego szpitala za zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy, NTA nie dopatrzył się zarzucanej przez skarżącego nielegalności. . . .

Glosa Dr. Zygmunta Fenichla — przy orzeczeniu bezpośrednio następującem.

1249.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Szpital SS. Miłosierdzia jako zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy.

Uznanie zakładu za niepodlegający przepisom prawa przemysłowego na zasadzie art. 2 tego prawa nie wyklucza jeszcze uznania go za zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy w rozumieniu art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia.

Wyrok NTA z 13 grudnia 1934 l. rej. 1391/32 w sprawie Zakładu SS. Miłosierdzia Przemienienia Pańskiego w Poznaniu przeciw Zarządowi Głównemu Funduszu Bezrobocia w przedmiocie ubezpieczenia na wypadek bezrobocia pracowników Zakładu.

Uchwałą, zakomunikowaną pismem Dyrekcji Funduszu Bezrobocia z 5 grudnia 1931, Komisja Odwoławcza Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia oddaliła odwołanie Zakładu SS. Miłosierdzia Przemienienia Pańskiego w Poznaniu od decyzji Zarządu Obwodowego Funduszu Bezrobocia w Poznaniu z 16 września 1931, uznającej na podstawie kontroli, przeprowadzonej w dniu 9 lipca 1931, obowiązek wymienionego Zakładu ubezpieczenia na wypadek braku pracy personelu usługującego w szpitalu, poczynając od 1 lipca 1931.

W skardze do NTA zarzuca wymieniony Zakład obrazę art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia poz. 650 Dz. Ust., wywodząc, że skarżący Zakład nie może być uważany za zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy w rozumieniu pow. przepisu ustawowego, ponieważ 1) według art. 2 p. 9 prawa przemysłowego (poz. 468/27 Dz. Ust.) wykonywanie czynności leczniczych nie jest przemysłem, 2) działalność Zakładu nie ma na celu ciągnięcia zysku, 3) praca sióstr nie jest pracą najemną ani zorganizowaną w sposób przemysłowy w celu dostarczania usług dla osób trzecich.

Rozpatrując powyższe wywody skargi, NTA rozważył, co następuje:

Zapatrywanie strony skarżącej, że wymieniony wyżej Zakład nie może być uważany za zakład pracy prowadzony w sposób przemysłowy w rozumieniu art. 1 ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia dlatego, że zakłady lecznicze w myśl art. 2 p. 9 prawa przemysłowego nie są przemysłem i nie podlegają przepisom tego prawa, jest nietrafne. Powołany bowiem przepis ustawy ubezpieczeniowej stanowi wyraźnie, że obowiązkowi zabezpieczenia na wypadek bezrobocia podlegają wymienieni

w tym przepisie robotnicy, pozostający w stosunku najmu pracy w przedsiębiorstwach przemysłowych ... oraz w innych zakładach pracy, choćby na zysk nie obliczonych, a prowadzonych w sposób przemysłowy, z czego wynika, że uznanie nawet danego zakładu za niepodlegający przepisom prawa przemysłowego na zasadzie art. 2 tego prawa nie wyklucza jeszcze uznania go za zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy w rozumieniu wyżej przytoczonego przepisu ustawy ubezpieczeniowej.

Nie ma również decydującego znaczenia w danym wypadku dla rozstrzygnięcia kwestji obowiązku zabezpieczenia na wypadek bezrobocia i ta okoliczność, że szpital quaestionis jest przez stronę skarżącą prowadzony bez zamiaru osiągnięcia zysków. . . .[1])

Podniesiona w skardze okoliczność, że zatrudnione w szpitalu quaestionis siostry zakonne nie pozostają w stosunku pracy najemnej, nie wyklucza jeszcze obowiązku zabezpieczenia wogóle, gdyż, jak skarżący Zakład sam przyznaje, obok sióstr zakonnych zatrudnia także i świeckie siły najemne; z zaskarżonego orzeczenia zaś nie wynika, że także i siostry zakonne poddano obowiązkowi zabezpieczenia.

Kierując się powyższemi rozważeniami, NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Powyższe trzy wyroki NTA identycznie interpretują pojęcie zakładu pracy, prowadzonego w sposób przemysłowy, a to zgodnie z dotychczasowem orzecznictwem NTA (wyrok z 28 lutego 1930 l. rej. 2425/28). Chodzi tu o interpretację art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia (tekst jednolity poz. 555/32 Dz. Ust.), według którego obowiązkowi zabezpieczenia na wypadek bezrobocia podlegają robotnicy bez różnicy płci, po ukończeniu lat 16 życia, pozostający w stosunku najmu pracy w przedsiębiorstwach przemysłowych, górniczych, hutniczych, handlowych, komunikacyjnych, przewozowych oraz w innych zakładach pracy, choćby na zysk nie obliczonych, a prowadzonych w sposób przemysłowy, o ile przedsiębiorstwa te zatrudniają co najmniej 5 pracowników.

Polskie prawo pracy, do którego zaliczyć należy prawo ubezpieczeń społecznych (Fenichel, Zarys polskiego prawa robotniczego, str. 28), posługuje się terminologją „zakład pracy, prowadzony w sposób przemysłowy" również w innych ustawach. I tak ustawa z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu poz. 7/20 Dz. Ust. reguluje według art. 1 czas pracy wszystkich pracowników, zatrudnionych na mocy umowy w przemyśle, górnictwie, handlu, komunikacji, przewozie oraz w innych zakładach pracy, choćby na zysk nie obliczonych, a prowadzonych w sposób przemysłowy. Również ustawa z 2 lipca 1924 w przedmiocie pracy młodocianych i kobiet poz. 636 Dz. Ust. posługuje się w art. 1 tą samą terminologją. Tak samo art. 1 ustawy z 7 listopada 1931 w sprawie ograniczeń w zatrudnianiu pracowników młodocianych na obszarze górnośląskiej części województwa śląskiego poz. 774 Dz. Ust. Natomiast art. 1 ustawy z 16 maja 1922 o urlopach dla pracowników, zatrudnionych w przemyśle i handlu poz. 334 Dz. Ust. odnosi się m. i. również do zakładów pracy, choćby na

---

[1]) W dalszym ciągu wywody podobne jak w obu wyrokach wyżej ogłoszonych.

zysk nie obliczonych, przyczem niema już wymogu, by prowadzone były w sposób przemysłowy.

Już z tego widzimy, że przy rozstrzyganiu problemu, co rozumieć należy przez „zakład pracy, choćby na zysk nieobliczony, prowadzony w sposób przemysłowy", posługiwać się będziemy mogli również orzecznictwem SN do ustawy o czasie pracy.

NTA uważa, że do istoty zakładów pracy, prowadzonych w sposób przemysłowy, choćby na zysk nieobliczonych, należy samoistne i ciągłe wykonywanie czynności, których wynik bezpośredni przeznaczony jest dla osób trzecich, t. j. osób, które nie są właścicielami zakładu względnie praw właścicieli nie reprezentują.

Przed rozpatrzeniem składników powyższego określenia należy spróbować wyjaśnić znaczenie słów „w sposób przemysłowy" a) według nauki ekonomji, b) według prawa przemysłowego i c) według nauki prawa administracyjnego, przy równoczesnem odgraniczeniu pojęcia zakładu pracy od przedsiębiorstwa. Dopiero wtedy przy uwzględnieniu również orzecznictwa SN będziemy mogli wydać sąd co do trafności powyższych orzeczeń NTA.

Nauka ekonomji (Philippovich, Zarys ekonomji społecznej, str. 177) określa przemysł jako czynności, polegające na przetwarzaniu surowców. Przetwarzanie surowców nazywa się w nauce produkcją przetwórczą, a ta dzieli się na rzemiosło, powołane do produkcji dla potrzeb indywidualnych, i przemysł w ściślejszem tego słowa znaczeniu, produkujący dla potrzeb ogólnych (Głąbiński, Wykład ekonomiki społecznej, str. 240). Z tej podstawowej różnicy między rzemiosłem a przemysłem wynika dalsza, a mianowicie ta, że rzemiosło opiera się na pracy ręcznej, przemysł zaś używa przeważnie środków i sił mechanicznych lub chemicznych. Nauka ekonomji zależnie od punktu widzenia odróżnia: 1) przemysł mineralny, zwierzęcy, roślinny, 2) rolniczy i górniczy, 3) główny, uboczny oraz łączny, 4) mały, średni i wielki, 5) domowy i fabryczny, t. j. koncentrujący produkcję w lokalach na ten cel urządzonych, zwanych fabrykami.

Tak pojęty przemysł w znaczeniu nauki ekonomji niewiele nam wyjaśni. Już z treści powyższych wyroków, gdzie raz chodzi o szpital, innym razem o budowę domu dla własnych celów, okazuje się, że prowadzenie zakładów tych „w sposób przemysłowy" nic wspólnego nie ma z przemysłem w rozumieniu ekonomji.

O ile chodzi o pojęcie przemysłu według pozytywnego polskiego prawa przemysłowego (rozp. Prez. z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust. z późniejszemi nowelami), to według art. 1 za przemysł w rozumieniu tego rozporządzenia uważa się wszelkie zatrudnienie zarobkowe lub przedsiębiorstwo wykonywane samoistnie i zawodowo, bez względu na to, czy jest wytwarzające, przetwarzające, handlowe lub usługowe. Przemysłem jest zatem w rozumieniu prawa polskiego nietylko przemysł w pojmowaniu ekonomji, ale także handel, przewóz, pośrednictwo i t. d. Tak szerokie pojęcie przemysłu ograniczone jest art. 2, który wylicza co, mimo posiadania cech wymienionych w art. 1, przemysłem nie jest. Orzecznictwo SN (1 lipca 1932 II. 4 K. 464/32) uważa, że przedsiębiorstwo lub zatrudnienie musi być prowadzone w sposób zarobkowy, czyli musi być obliczone na osiągnięcie zarobku, przyczem obojętne jest, czy w rzeczywistości zarobek przynosi czy nie. Ta istotna według art. 1 prawa przemysłowego i orzecznictwa cecha przemysłu (obliczenie na zysk) nie wyjaśni nam słów „w sposób przemysłowy", skoro odnośne przepisy ustawy, posługujące się tą terminologją, wyraźnie zaznaczają, że chodzi o zakłady pracy „choćby na zysk nieobliczone". W naszych przykładach chodzi o szpital, a więc o zakład pracy nieobliczony na zysk, który mimo to może być prowadzony „w sposób przemysłowy". Nie jest istot-

nem, że dany zakład pracy nie jest przemysłem w myśl art. 2 prawa przemysłowego, gdyż i tak (jak to trafnie podkreśla NTA) może być prowadzony „w sposób przemysłowy“. Należy jednak zwrócić uwagę na terminologję użytą w art. 1 prawa przemysłowego, w szczególności na słowa „samoistnie i zawodowo“, których również używa NTA w swych orzeczeniach (zamiast „zawodowo“ — „ciągle“). Pojęcie zatem zysku nie jest istotne dla określenia zakładu pracy, prowadzonego w sposób przemysłowy. Jednak tak według prawa przemysłowego jak i prawa pracy chodzi o wykonywanie czynności samoistnie i ciągle (zawodowo) dla osób trzecich.

Z dotychczasowych wywodów wynika, że mimo podobieństwa terminologicznego, nauka ekonomji co innego rozumie przez przemysł, niż prawo przemysłowe, a to ostatnie nie decyduje wyłącznie o znaczeniu słów „w sposób przemysłowy“, skoro odpada istotna cecha przemysłu, t. j. obliczenie na zysk.

Nauka prawa administracyjnego (Kumaniecki—Wasiutyński—Panejko, Polskie prawo administracyjne, str. 664) uważa, że przemysł rozumiany jest przez prawo przemysłowe w znaczeniu szerokiem, jako działalność wytwórcza, handlowa lub świadczenie usług, o ile 1) jest na zysk obliczona, 2) jest wykonywana samoistnie i 3) zawodowo. Nie wszystkie naturalnie przedsiębiorstwa lub zatrudnienia, mające te cechy, są przemysłem, skoro art. 2 zawiera szereg wyjątków. Pojęcie przemysłu obejmuje według powyższych autorów przemysł w ścisłem słowa znaczeniu, — fabryczny i drobny, rzemiosło, handel i usługi osobiste w zawodach nie wymagających wyższego wykształcenia. Jedna z cech istotnych przemysłu, t. j. działalność obliczona na zysk, odpada przy ustaleniu znaczenia słów „sposób przemysłowy“, skoro według ustawy można prowadzić zakład pracy w sposób przemysłowy, jakkolwiek nie na zysk.

Również zagraniczna nauka (Flesch, Gewerberecht, w Encyklopedji Holtzendorfa str. 325) uważa za działalność przemysłową wszelką działalność prowadzoną dla zarobku, nie będącą produkcją pierwotną, a za najbardziej istotny moment uważa dążność do osiągnięcia zarobku. Brak tego momentu powoduje, że całego szeregu czynności nie uważa się za przemysł (np. działalność literacka, twórczość artystyczna).

Wyroki NTA oraz ustawy powyższe mówią o zakładach pracy. Co przez zakład pracy rozumiemy i jaki jest stosunek tego pojęcia do przedsiębiorstwa? Zaznaczyć należy, że polskie prawo pracy używa często pojęcia zakładu pracy i wyraźnie odróżnia je od pojęcia przedsiębiorstwa, nadto zaś mówi o pracodawcy, którego nie należy identyfikować z przedsiębiorcą. I tak np. art. 1 § 1 p. 4 rozporządzenia Prezydenta z 24 października 1934 prawa o sądach pracy poz. 854 Dz. Ust. mówi o wspólnej pracy w tym samym zakładzie pracy, art. 476 kod. zobow. odróżnia wyraźnie w § 1 przedsiębiorstwo od zakładu pracy, art. 2 p. 1 rozporządzenia o umowie o pracę pracowników umysłowych używa pojęcia „zakład pracy“, regulamin pracy ma być wprowadzony w zakładzie pracy (art. 43 tegoż rozp.) i tamże wywieszony (art. 47), art. 8 rozporządzenia o umowie o pracę robotników wspomina o zakładzie pracy, według art. 25 tegoż rozporządzenia książeczki obrachunkowe muszą być wydawane w zakładach pracy, zatrudniających powyżej 4 robotników, art. 48 i dalsze, normujące regulamin, wspominają również tylko o zakładzie pracy. O zakładach pracy mówi dalej art. 1 ustawy o czasie pracy, art. 2 ust. 1 i t. d. Tem pojęciem posługuje się także art. 1 ustawy o urlopach, chociaż art.2 ust. 1 mówi już o pracy „w przedsiębiorstwie“, ust. 5 tego artykułu znów o zakładzie pracy. Z tych kilku przykładów widoczne jest, że prawo pracy posługuje się głównie pojęciem zakładu pracy oraz pojęciem pracodawcy, podczas gdy rzadko kiedy używa pojęcia przedsiębiorstwa i przedsiębiorcy.

Pojęciem zakładu pracy posługuje się również art. 1 ustawy o zabezpieczeniu

na wypadek bezrobocia. Przez zakład pracy rozumie twórca tego działu nauki prawa Kaskel (Arbeitsrecht, str. 240), ogół urządzeń, które według zamiaru przedsiębiorcy mają służyć oznaczonemu wspólnemu celowi. Dokładniej określa pojęcie to Nikisch (Arbeitsrecht, str. 127) jako połączenie osobowych, rzeczowych i ewent. niematerjalnych środków do jedności technicznej dla osiągnięcia oznaczonego celu. Zakład pracy jest według Nikischa jednostką organizacyjną, a nie prawną, gdyż osobowości prawnej nie ma.

Od zakładu pracy odróżnić należy przedsiębiorstwo. Terminologja niemiecka używa nazw „Betrieb" i „Unternehmen". Nie miejsce tu na szczegółowe określenie pojęcia przedsiębiorstwa. Nauka rozumie przez przedsiębiorstwo jednostkę gospodarczą i prawną, na której usługach są ludzie i dobra materjalne (Fehr, Unternehmen, w Handwörterbuch der Rechtswissenschaften t. VI str. 249). Pojęcie przedsiębiorstwa i to zarobkowego stanowi centralne pojęcie prawa handlowego, skoro według art. 2 § 1 kod. handl. kupcem jest ten, kto w własnem imieniu prowadzi przedsiębiorstwo zarobkowe, przez co rozumieć należy każdą trwałą działalność zarobkową, ujawniającą się nazewnątrz (Dziurzyński—Fenichel—Honzatko, Kodeks handlowy, str. 10). Podobnie określa przedsiębiorstwo w znaczeniu objektywnem Allerhand (Kodeks handlowy, str. 6) jako ogół urządzeń, mających służyć trwałemu oddawaniu się pewnym czynnościom, a więc ogół przedmiotów pozostających ze sobą w łączności i zorganizowanych w celu prowadzenia czynności, w szczególności zarobkowych (art. 40 § 1 kod. handl.). Niektórzy dopatrują się różnicy między zakładem a przedsiębiorstwem w tem, że w pierwszym chodzi o stronę organizacyjną, w drugiem o gospodarczą. Dla prawa pracy obok pracownika główną osobą jest pracodawca, a nie przedsiębiorca. Pojęcia przedsiębiorcy i pracodawcy nie muszą się schodzić ze sobą, podobnie jak pojęcia zakładu pracy z przedsiębiorstwem. Są przedsiębiorcy nie zatrudniający robotników, oraz pracodawcy nie będący przedsiębiorcami. Zakład pracy bardzo często jednak schodzi się z przedsiębiorstwem, a każde z nich stanowi ujęcie rzeczywistości z innej strony.

Jak określa „zakład pracy prowadzony w sposób przemysłowy" orzecznictwo SN do ustawy o czasie pracy? Spotykamy się przeważnie z orzeczeniami określającemi pojęcia te negatywnie. I tak zakładem takim nie jest budowa spichlerza i szopy w gospodarstwie wiejskiem (3 K. 1225/31), nie jest nim dalej biuro notarjalne (I. C. 2449/31), jak również magistrat jako instytucja samorządu terytorjalnego, gdyż wykonywanie części administracji publicznej na zasadzie uprawnień, otrzymanych od państwa, wyklucza możność prowadzenia biura w sposób przemysłowy (I. C. 2893/31). Natomiast uważa SN za zakłady pracy, prowadzone w sposób przemysłowy (Rw. 1161/32), ambulatorja, apteki, sanatorja, domy dla uzdrowieńców i t. p., prowadzone przez ubezpieczalnie społeczne, stanowiące ich własność i obliczone, jeśli nie na zysk, to w każdym razie na opłacalność. Również szpitale należące do osób prywatnych bądź do związków lub zgromadzeń, nie mających obowiązku ustawowego lub statutowego do zakładania i utrzymania ich, są uważane za zakłady pracy prowadzone w sposób przemysłowy, natomiast szpitale zakładane przez organa samorządowe, na które włożony jest ustawowo ten obowiązek. nie są zakładami prowadzonemi w sposób przemysłowy (C. I. 2451/32). Z treści ostatniego orzeczenia SN okazuje się różnica w sposobie ujęcia problemu przez SN i NTA. Również później przyjął SN (C. I. 1339/33), że szpital, będący instytucją społeczną o charakterze filantropijnym, nie jest zakładem pracy, prowadzonym w sposób przemysłowy. Do wręcz przeciwnych wniosków, zd. m. słusznych, dochodzi NTA w ogłoszonych wyżej wyrokach l. rej. 1391/32 i 6193/32.

Z powyższych orzeczeń SN wynika, że zadowolił się on jedynie określeniem negatywnem, kiedy dana instytucja nie jest zakładem pracy, prowadzonym w sposób

przemysłowy. Osiąganie zysku nie jest uważane tak przez SN, jak i NTA za cechę zakładu pracy, prowadzonego w sposób przemysłowy. SN wysuwa jednak dwukrotnie cechę opłacalności, zupełnie słusznie pomijaną przez NTA, skoro również te zakłady pracy mogą być prowadzone w sposób przemysłowy, chociaż na zysk obliczone nie są (jak brzmi tekst ustawy), jak również i te, które nie są opłacalne. NTA zaznacza jednak w innym wyroku (Zbiór Nr. 132 A), zgodnie z pojęciem przemysłu według prawa przemysłowego i ujęciem przez naukę prawa administracyjnego, że jakkolwiek w art. 1 ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia są również wymienione zakłady pracy, prowadzone w sposób przemysłowy, choćby na zysk nieobliczone, to jednak nie uprawnia to do wniosku, by zarobkowość nie należała do istotnych cech zakładów pracy, stępować, skoro ustawa na to zezwala. Posługiwanie się jednak pracą najemną nie czyni zakładu pracy zakładem prowadzonym w sposób przemysłowy (Zbiór Nr. 241 A). NTA podaje w omawianych tu wyrokach trzy istotne cechy zakładu pracy, choćby na zysk nieobliczonego, prowadzonego w sposób przemysłowy, a mianowicie: a) że czynności mają być wykonywane samoistnie, b) ciągle, oraz c) że wynik jest przeznaczony dla osób trzecich. Wykonywanie „samoistnie" znaczy na własny rachunek, w własnem imieniu i na własną odpowiedzialność. Wykonywanie „ciągłe" polega na tem, że czynność dana obliczona jest na powtarzanie przez dłuższy czas. Jednorazowa czynność nie wystarczy. Słusznie przyjął SN (18 maja 1933 urz. Zbiór Izby III Nr. 141/33), że przedsiębiorstwo lub zatrudnienie jest wykonywane zarobkowo, jeśli ma charakter ciągłości (w przeciwieństwie do dorywczości, jednorazowości).

Zestawiając powyższe cechy, przyjęte przez NTA, z pojęciem przemysłu w rozumieniu prawa przemysłowego i nauki prawa, dochodzimy do wniosku, że cechy „samoistnie" i „ciągle" przyjął NTA z prawa przemysłowego. Cecha zysku jako istotna część składowa pojęcia przemysłu została przez ustawodawcę w art. 1 omawianej ustawy pominięta, wobec czego NTA w interpretacji słów „w sposób przemysłowy" słusznie posługiwał się jedynie dalszemi cechami przemysłu, przyjętemi w prawie przemysłowem i nauce prawa administracyjnego.

Tak więc wyroki powyższe NTA słusznie pojmują, że słowa „w sposób przemysłowy" znaczą: prowadzenie zakładu, jak przemysłu. Na przykładzie tych orzeczeń widzimy, jak umiejętnie NTA posługuje się przy interpretacji ustawodawstwa ubezpieczeń społecznych innemi działami prawa administracyjnego i jak te działy prawa o siebie się zazębiają. Natomiast SN w orzecznictwie swem nie uwzględnia przeważnie prawa przemysłowego, a jedynie w wyroku C. II. 1598/34 (OSP XIV 216) powołuje się na to prawo oraz zgodnie z orzeczeniem Izby Karnej z 19 października 1929 urz. Zbiór I. K. Nr. 5 z r. 1929 uważa za istotną cechę zakładu, prowadzonego w sposób przemysłowy, prawo właściciela zwinięcia go. Cecha ta jest uchwyceniem jednakże końcowego stadja, a nie istoty pojęcia przez nas omawianego.

Podkreślić należy jako dodatnią cechę orzecznictwa NTA, że tenże nie zmienia często swych poglądów, lecz ustaliwszy pewną wykładnię ustawy, później tak samo w podobnych przypadkach postępuje. Widzimy to na przykładzie powyższych trzech wyroków, które powołują się na wyrok z 28 lutego 1930. Taka jednolitość judykatury ma dobry wpływ tak na działalność władz administracyjnych, jak i sfer społecznych.

Dr. Zygmunt Fenichel

1250.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uprawnienia instancji odwoławczej.

Podwyższenie przez II instancję w postępowaniu odwoławczem opłaty patentowej (akcyzowej) stanowi istotną wadliwość postępowania, polegającą na pozbawieniu strony jednej instancji. (Teza).

Wyrok NTA z 19 września 1934 l. rej. 10.816/31 w sprawie Józefa Rappaporta w Krakowie przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie dodatkowej akcyzowej opłaty patentowej.

Pismem z 27 czerwca 1925 ... Urząd Skarbowy w Krakowie wezwał Józefa Rappaporta, fabrykanta wódek w Krakowie, do uiszczenia kwoty 6.450 zł tytułem dodatkowej opłaty akcyzowej (patentowej), przypadającej w myśl art. 78 ustawy o monopolu spirytusowym z 31 lipca 1924 i p. A. 5 b. odnośnego załącznika (poz. 756 Dz. Ust.) od spirytusu, przerobionego w czasie od 4 października do 31 grudnia 1924.

Odwołania płatnika Izba Skarbowa decyzją z 20 lipca 1931 nie uwzględniła, przyczem sprostowała kwotę należytości na 9.150 zł.

Decyzja ta jest przedmiotem skargi....

...Za słuszny należało uznać zarzut skargi, iż pozwana władza w swojem orzeczeniu bezzasadnie podwyższyła opłatę, ustaloną przez I instancję, z pozbawieniem skarżącego właściwego toku instancyj.

W rozpatrywanej sprawie orzekała pozwana władza jako II instancja. Rozszerzenie przez nią obowiązku płatnika ponad sumę, ustaloną przez I instancję, wytworzyło ten stan rzeczy, iż w odniesieniu do nadwyżki ponad ową sumę płatnik został pozbawiony jednej instancji. Było zaś obowiązkiem pozwanej władzy — skoro w sprawie obowiązku skarżącego do uiszczenia wspomnianej nadwyżki instancja I decyzji nie wydała i skoro pozwana władza w wykonaniu swoich funkcyj nadzorczych uznała za uzasadnione rozszerzenie obowiązku płatnika — przekazać sprawę nadwyżki, dla wydania dodatkowej decyzji, instancji I, a to celem zachowania dla płatnika właściwego toku instancyj (§ 1 p. 4 b. oraz p. 1 rozporządzenia z 20 czerwca 1927 poz. 588 Dz. Ust.).

W nieuczynieniu zadość temu obowiązkowi dopatrzył się NTA istotnej wadliwości postępowania....

Teza powyższego wyroku NTA, jakkolwiek tego expressis verbis nie stwierdza, wychodzi myślowo ze stanowiska, iż w postępowaniu w sprawach opłat patentowych (akcyzowych) nie jest dopuszczalna reformatio in peius.

Nie wydaje się ona jednak słuszną tak z punktu widzenia teorji, jak i prawa pozytywnego.

Jak już w glosie do wyroku NTA z 21 listopada 1933 l. rej. 1902/31 (OPA 728/34) zaznaczyłem, nauka prawa administracyjnego stoi na zasadniczem stanowisku dopuszczalności reformatio in peius w postępowaniu administracyjnem. Nauka wychodzi z istoty prawa administracyjnego, dążącego do realizacji interesu publicznego, wobec którego interesy prywatne muszą ustąpić. Dlatego też jako jedną z naczelnych zasad postępowania administracyjnego przyjmuje nauka dążność do wykrycia prawdy materjalnej; wynika z tego, że władza odwoławcza przy badaniu aktu administracyjnego, zaczepionego rekursem, winna ustalić prawdę materjalną i uzewnętrznić ją w swej decyzji bez względu na to, czy przez tę decyzję akt administracyjny I instancji będzie zmieniony na korzyść, czy niekorzyść rekurenta i bez względu na to, iż zarzuty rekursu nie zmierzały wcale do niekorzystnej zmiany aktu administracyjnego. Cywilistyczna zasada „iudex ne eat ultra petita partium", mająca swe odbicie w powyższej tezie NTA, nie może mieć w postępowaniu administracyjnem żadną miarą zastosowania: wprowadzenie jej w życie naruszyłoby całą ideologję i myśl prawa administracyjnego. Nie można też przy zagadnieniu reformatio in peius w postępowaniu administracyjnem mówić o naruszeniu przez władzę odwoławczą dobrze nabytych praw adresata aktu administracyjnego, wydanego w I instancji, ponieważ akt taki aż do czasu formalnego uprawomocnienia się może być zawsze zaczepiony rekursem nietylko przez samego adresata aktu administracyjnego, ale także przez osobę trzecią, bezpośrednio lub pośrednio zainteresowaną w sprawie. O ile takie zaczepienie nastąpi, akt administracyjny może w postępowaniu odwoławczem ulec zawsze zmianie lub nawet całkowitemu uchyleniu. Nie można zatem mówić tu o prawach dobrze nabytych.

W związku z tem nie można pominąć milczeniem także tego faktu, iż ideologja prawa administracyjnego nie uznaje wogóle materjalnej prawomocności konstytutywnych aktów administracyjnych i dopuszcza zawsze ze względu na interes publiczny zmianę lub uchylenie aktu administracyjnego urosłego w formalną moc prawną, sprzecznego jednak w danym momencie z zapatrywaniem władzy administracyjnej na cele i zadania państwa, objęte mianem interesu publicznego. Słusznie też prof. Wł. L. Jaworski (Nauka prawa administracyjnego, 1924, str. 136) nie może się „żadną miarą pogodzić z tem stanowiskiem, ażeby akt administracyjny, wadliwy, nielegalny, samowolny był nienaruszalny dlatego tylko, że raz został wydanym i formalnie stał się prawomocnym". A jeśli tak jest, to oczywista trudno twierdzić o niedopuszczalności reformatio in peius wtedy, gdy akt administracyjny nawet formalnie jest nieprawomocny.

NTA uzasadnił w omawianej tezie niedopuszczalność reformatio in peius pozbawieniem strony jednej instancji. Z zapatrywaniem tem, wychodząc z punktu teoretycznego, zgodzić się nie można. Zadaniem i celem instancji odwoławczej nie jest przychylne załatwienie sprawy dla rekurenta, lecz zbadanie zarzutów rekursowych i uzgodnienie zaczepionego aktu administracyjnego z prawdą materjalną, uzasadnianą stanem faktycznym i obowiązującą normą prawną, i to bez względu na to, czy uzgodnienie to będzie odpowiadać rekurentowi, czy też nie. Jeśli, idąc za myślą przewodnią tezy NTA, przyjęlibyśmy, że zmiana aktu administracyjnego wbrew zarzutom rekursu stanowi nową sprawę administracyjną, to w takim razie należałoby też konsekwentnie uznać:

1) że taką „nową" sprawą będzie także „reformatio in melius", oraz

2) że przy „nowych" sprawach (wynikłych tak z reformatio in peius, jak i in melius) władza odwoławcza działa tylko w charakterze I instancji i wobec tego winno być dopuszczane dalsze odwołanie do hierarchicznie wyższej instancji.

Niekonsekwencję natomiast stanowić musi twierdzenie, że sprawa powinna wrócić do pierwotnej instancji pierwszej, celem wydania dodatkowej uzupełniającej decyzji. Bo jaki mamy tutaj stan rzeczy? Władza I instancji, czy to wskutek omyłki, czy nieznajomości normy prawnej lub nienależytej oceny stanu faktycznego, nie wydała aktu administracyjnego zgodnego z prawdą materjalną. Władza odwoławcza, badając sprawę, dochodzi do przekonania, że akt administracyjny został pod względem materjalnym wadliwie wydany i wobec tego zwraca akta władzy I instancji ze wskazówkami odnośnie do materjalnej wadliwości zaczepionego aktu administracyjnego. Władza ta załatwia sprawę zgodnie z udzielonemi wskazówkami, jednostka wnosi odwołanie do władzy odwoławczej, która decyduje w myśl udzielanych przez siebie wskazówek. Naturalną jest rzeczą, iż decyzja jej będzie już tylko czczą formalnością bez żadnej korzyści dla rekurującej jednostki. Nie wchodząc przy takim toku postępowania w kwestję etyki administracyjnej, musimy zaznaczyć, iż zostaje przy nim złamana kardynalna zasada postępowania administracyjnego, że instancja orzekająca decydować winna bez wpływu na nią instancji odwoławczej, a jedynie na podstawie przepisów prawa i ustalenia stanu faktycznego.

Wszelkie odchylenia w prawie administracyjnem od postawionych przez nas zasad teoretycznych dopuszczalne być mogą jedynie w razie istnienia specjalnego przepisu prawnego.

Czy istnieje taki przepis w polskiem prawie administracyjnem?

Rozporządzenie z 22 marca 1928 o post. admin. zgodnie z teorją dopuszcza wyraźnie w art. 93 reformatio in peius, postanawiając, że władza odwoławcza przy wydaniu orzeczenia nie jest związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami władzy niższej. Przepis ten jednak jest bez znaczenia dla postępowania w sprawach opłat patentowych (akcyzowych), gdyż pow. rozporządzenie nie ma zastosowania do spraw, dotyczących państwowych podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolów (art. 112 lit. b). Wyjątkowy przepis, sprzeczny z nauką, a nie zezwalający na stosowanie reformatio in peius, znajdujemy w Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934 poz. 346 Dz. Ust. w art. 122, który postanawia, że władza odwoławcza, gdy dojdzie do przekonania, że wymiar podatku uskuteczniono w kwocie za niskiej, winna zwrócić sprawę I instancji, celem dokonania uzupełniającego wymiaru podatku. Ordynacja Podatkowa (jak wynika z art. 1) nie ma również zastosowania do spraw opłat patentowych (akcyzowych).

Miarodajne dla nas mogą być jedynie przepisy, dotyczące monopolu spirytusowego. Obowiązujące dziś rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 11 lipca 1932 o monopolu spirytusowym, opodatkowaniu kwasu octowego i drożdży oraz sprzedaży napojów alkoholowych (poz. 586 Dz. Ust.), zmienione rozporządzeniami z 27 października 1933 (poz. 615 Dz. Ust.) i z 24 października 1934 (poz. 863 Dz. Ust.), nie zawiera przepisów, regulujących uprawnienia władzy odwoławczej. Natomiast § 2 rozp. wykon. z 10 września 1932 poz. 746 Dz. Ust. postanawia, że od wydanych w pierwszej instancji orzeczeń władzy skarbowej „można wnieść odwołanie do władzy bezpośrednio wyższej, której orzeczenie w administracyjnym toku instancyj jest ostateczne". Podobne postanowienie zawierał § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Skarbu z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust. w celu wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym.

Co wynika z tych postanowień? Wynika to, że nie zakazują one stosowania reformatio in peius w patentowem (akcyzowem) postępowaniu odwoławczem. Skoro dany przepis, normując postępowanie odwoławcze, stwierdza, że władza odwoławcza orzeka ostatecznie, i w tem orzecznictwie nie krępuje jej niczem, przeto władza ta winna dzia-

łać w myśl zasad teoretycznych postępowania administracyjnego wogóle, t. j. dążyć do realizacji interesu publicznego, polegającego na uzgodnieniu przyjętego przez instancję I stanu prawnego i faktycznego z prawdą materjalną. A takie ujęcie sprawy dopuszcza z natury rzeczy zmianę zaczepionego rekursem aktu administracyjnego także na niekorzyść rekurenta. Słusznie też zaznaczył NTA w wyroku z 7 czerwca 1933 l. rej. 769/31 (OPA 657/34), wydanym w innej sprawie, że władza odwoławcza — zgodnie z ogólnemi zasadami postępowania administracyjnego — powołana jest (poza wyjątkami w przepisach wyraźnie przewidzianemi) do wszechstronnego rozpatrzenia sprawy pod względem faktycznym i prawnym i wydania orzeczenia w sprawie.

NTA, wydając powyższy wyrok, pozostawał widocznie pod wpływem niedopuszczalności reformatio in peius w sprawach podwyższenia podatków bezpośrednich, przewidzianej w Ordynacji Podatkowej, jakkolwiek dotyczący, sprzeczny z naturą postępowania administracyjnego, przepis Ordynacji, jako lex specialis, nie może być stosowany do spraw nieuregulowanych Ordynacją.

Powołana w wyroku wadliwość postępowania, polegająca na pozbawieniu strony jednej instancji przy podwyższaniu przez władzę odwoławczą opłaty patentowej (akcyzowej), jest niczem nieuzasadniona. Z cytowanych przez NTA przepisów § 1 p. 4 b. i p. 1 rozporządzenia Ministra Skarbu z 20 marca 1927 o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych izbom urzędów skarbowych poz. 588 Dz. Ust. wypływa tylko ogólna kompetencja izb skarbowych, powołanych do nadzoru nad działalnością podległych im urzędów skarbowych, do orzekania w drugiej i ostatniej instancji w sprawach, należących do zakresu działania podległych im urzędów skarbowych, nie wynika natomiast wcale zakaz stosowania reformatio in peius w postępowaniu skarbowo-administracyjnem. Zakaz taki może być uwarunkowany tylko wyraźnym przepisem prawnym, a takiego przepisu rozporządzenie nie zawiera.

Prof. Dr. Jerzy Panejko

1251.

SPRAWY BUDOWLANE.

Opłata za zezwolenie na zajęcie części ulicy dla celów, związanych z budową domów. — Termin do zapowiedzenia sporu o właściwość.

1. Spory o należność za zajęcie części ulicy lub placu publicznego dla celów, związanych z budową lub remontem domów, mają charakter prawnoprywatny.

2. Termin miesięczny, o którym mowa w art. 11 ustawy o Trybunale Kompetencyjnym (poz. 897/25 Dz. Ust.), jest jedynie terminem porządkowym, którego przekroczenie nie powoduje odrzucenia wniosku o rozstrzygnięcie sporu o właściwość. (Zasady prawne).

Orzeczenie Trybunału Kompetencyjnego z 27 marca 1935 l. rej. 6/34 w sporze o właściwość między Zarządem Miejskim m. st. Warszawy a Sądem

Okręgowym w Warszawie, wytoczonym przez Zarząd Miejski m. st. Warszawy w sprawie firmy „Biuro Inżynieryjno-Budowlane Inż. W. Filanowicz i B. Suchowolski" przeciw Zarządowi Miejskiemu m. st. Warszawy o uznanie, że Zarządowi Miejskiemu m. st. Warszawy od firmy „Biuro Inżynieryjno-Budowlane Inż. W. Filanowicz i B. Suchowolski" nic z tytułu należności za korzystanie z gruntów miejskich przy gmachu Sztabu Głównego w Warszawie nie przypada.

Zgodnie z pismem firmy „Biuro Inżynieryjno-Budowlane Inż. W. Filanowicz i B. Suchowolski" do Magistratu m. st. Warszawy z 9 maja 1933 i odpowiedzią Magistratu z 31 maja 1933, powyższa firma uzyskała zezwolenie na zajęcie gruntu miejskiego przed gmachem Sztabu Głównego na pl. Marszałka Piłsudskiego o powierzchni 45 $(1,5 \times 30)$ m^2 na czas od 21 maja do 21 listopada 1933 za opłatą 37 zł 80 gr, w celu postawienia drewnianego ogrodzenia dla zabezpieczenia przechodniów od nieszczęśliwych wypadków.

Pismami z 26 września 1933 i 29 stycznia 1934 Zarząd Miejski wezwał pomienioną firmę do zapłaty sumy 1688 zł 40 gr z tytułu samowolnego zajęcia przez nią na wskazany wyżej cel gruntu miejskiego na ogólnej powierzchni 679,64 m^2; firma jednak zapłaty odmówiła, tłumacząc się, że obszaru takiego nie zajmowała, że natomiast wiadome jej jest, iż administracja gmachu Sztabu Głównego przechowywała przez pewien czas na części obszaru, przylegającego do tego gmachu, zdatne do dalszego użytku materjały z rozbiórki, stanowiące własność Skarbu Państwa. Na skutek tego Zarząd Miejski m. st. Warszawy przystąpił do przymusowego egzekwowania powyższej sumy.

Wówczas firma „Biuro Inżynieryjno-Budowlane Inż. W. Filanowicz i B. Suchowolski" wytoczyła przed Sąd Okręgowy w Warszawie powództwo, żądając m. i.: uznania, że Zarządowi Miejskiemu m. st. Warszawy od powoda nic z tytułu należności za korzystanie z gruntów miejskich przy gmachu Sztabu Głównego w Warszawie nie przypada; uznania wezwań Zarządu Miejskiego m. st. Warszawy z 26 września 1933 i z 29 stycznia 1934 za nieulegające wykonaniu; a przedewszystkiem zabezpieczenia powództwa przez wstrzymanie przymusowej egzekucji.

Sąd Okręgowy w Warszawie na posiedzeniu w dniu 5 maja 1934 postanowił powództwo firmy „Biuro Inżynieryjno-Budowlane Inż. W. Filanowicz i B. Suchowolski" o uznanie wezwań Zarządu Miejskiego m. st. Warszawy za nieulegające wykonaniu zabezpieczyć przez wstrzymanie przymusowej egzekucji, wszczętej na mocy pism Zarządu Miejskiego z 26 września 1933 i 29 stycznia 1934.

Na posiedzeniu Sądu w dniu 1/2 czerwca 1934 pełnomocnik powodów popierał powództwo i prosił o zbadanie świadków, wskazanych w pozwie,

pełnomocnik zaś Zarządu Miejskiego wnosił o odrzucenie pozwu z mocy art. 236 i 237 k. p. c., mianowicie z powodu niedopuszczalności drogi procesu cywilnego, i o ograniczenie rozprawy do rozpatrzenia powyższego zarzutu, zastrzegając sobie prawo zapowiedzenia sporu kompetencyjnego.

Sąd Okręgowy postanowił zgłoszony przez stronę pozwaną zarzut niedopuszczalności drogi procesu cywilnego odrzucić, dalsze zaś rozpoznanie sprawy wstrzymać do chwili prawomocnego rozstrzygnięcia powyższego zarzutu.

Wówczas Zarząd Miejski m. st. Warszawy, powołując się na art. 11 ustawy z 25 listopada 1925 o Trybunale Kompetencyjnym poz. 897 Dz. Ust., pismem poleconem z 11 czerwca 1934 zapowiedział spór kompetencyjny, a następnie pismem z 11 lipca 1934 w myśl art. 13 pomienionej ustawy wytoczył spór kompetencyjny, twierdząc, że w sprawie tej na zasadzie art. 1 p. 4 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust. oraz art. 27, 31, 48 i 55 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 884/32 Dz. Ust. właściwy jest tryb postępowania administracyjnego.

Sąd Okręgowy przedstawił akta sprawy wraz z uzasadnieniem swojej właściwości Trybunałowi Kompetencyjnemu, celem rozstrzygnięcia sporu o właściwość.

Przed rozpoznaniem sporu o właściwość Trybunał Kompetencyjny zajął się rozważeniem podniesionego przez pełnomocnika firmy „Biuro Inżynieryjno-Budowlane Inż. W. Filanowicz i B. Suchowolski" zarzutu, że Zarząd Miejski m. st. Warszawy nie zachował przewidzianego w art. 11 ustawy o Trybunale Kompetencyjnym terminu do zapowiedzenia sporu. Zarzut powyższy należy jednak uznać za nieistotny, sankcja bowiem, zastrzeżona w art. 19 ustawy o Trybunale Kompetencyjnym na wypadek spóźnienia, dotyczy przekroczenia nie terminu do zapowiedzenia sporu, o którym mowa w art. 11, lecz jedynie terminu do wytoczenia sporu, przewidzianego w art. 13, z czego wynika, iż termin miesięczny, o którym mowa w art. 11, jest jedynie terminem porządkowym, którego przekroczenie nie powoduje odrzucenia wniosku o rozstrzygnięcie sporu o właściwość.

Następnie Trybunał Kompetencyjny przystąpił do rozpatrzenia istoty sporu i w tym względzie rozważył, co następuje:

Właściwość władz administracyjnych do orzekania w sprawie, będącej przedmiotem niniejszego sporu, Zarząd Miejski m. st. Warszawy opiera na przepisach art. 1 p. 4 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych w Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 27 i 31 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych. Zarząd Miejski twierdzi, że w myśl tych przepisów ulice i place miejskie należą do dróg publicznych, stanowią więc własność pub-

liczną i są urządzeniem dobra publicznego, za użytkowanie zaś urządzeń komunalnych dobra publicznego gminy mają prawo pobierać specjalne opłaty, a urzeczywistnieniem tych uprawnień Gminy są „przepisy o warunkach i opłatach przy korzystaniu z gruntów miejskich na ulicach i placach, oraz z przestrzeni nad niemi w m. st. Warszawie“, uchwalone przez Magistrat 27 lutego 1917 Nr. 636, zatwierdzone przez Radę Miejską 31 lipca 1917 oraz przez władzę nadzorczą 20 lutego 1918 Nr. 1566/17 i uzupełnione na zasadzie: a) uchwały Magistratu z 21 października 1919, zatwierdzonej przez Radę Miejską 11 marca 1920, oraz b) uchwał Rady Miejskiej z 15 maja 1924, 25 czerwca 1925 i 6 maja 1926.

Powołane przez Zarząd Miejski przepisy nie uzasadniają jednak właściwości władz administracyjnych w niniejszym przypadku. Art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923, nadający związkom komunalnym prawo pobierania opłat za korzystanie z urządzeń komunalnych i zakładów dobra publicznego, ma na względzie używanie tych urządzeń i zakładów zgodnie z ich przeznaczeniem, t. j. dla tych celów, dla jakich urządzenia te i zakłady zostały założone, nie dotyczy więc tych przypadków, gdy urządzenia takie lub zakłady, wyłączone chwilowo z pod użytku publicznego, dla którego zostały stworzone, pozostają w używaniu pewnej osoby dla innych celów. Taki wypadek miał miejsce właśnie w sprawie, będącej przedmiotem niniejszego sporu, a więc twierdzenie, jakoby w niniejszym przypadku zachodził stosunek prawno-publiczny, nie jest słuszne i wobec tego art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923 nie ma tu zastosowania. Również art. 31 tej ustawy nie uzasadnia stanowiska Zarządu Miejskiego, ponieważ artykuł ten przewiduje dopłaty od właścicieli nieruchomości, przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, którym pewne urządzenia i zakłady dobra publicznego, czy też przedsiębiorstwa komunikacyjne przynoszą szczególne korzyści, a więc przewiduje opłaty nie doraźne, lecz stałe, a przytem dodatkowe do opłat już istniejących. Tymczasem w niniejszym przypadku roszczenie Zarządu Miejskiego nie ma ani charakteru opłaty stałej, ani charakteru opłaty dodatkowej.

Z powyższego wynika, że w danym przypadku zachodzi między stronami stosunek prawno-prywatny.

Nie zmienia tego charakteru powyższego stosunku okoliczność, że w rzeczywistości zajęto rzekomo większą przestrzeń, niż było określone w umowie, jak również, że przy określeniu wysokości wynagrodzenia za używanie zajętej przestrzeni Magistrat opierał się na wyżej powołanych przepisach o warunkach i opłatach przy korzystaniu z gruntów miejskich na ulicach i placach oraz z przestrzeni nad niemi w m. st. Warszawie, przepisy te bowiem nie przesądzają charakteru stosunku prawnego między stronami.

Z uwagi przeto, że spory o prawa prywatne, zgodnie z art. 2 k. p. c., są rozstrzygane przez sądy powszechne, — Trybunał Kompetencyjny w myśl art. 23 ust. 4 ustawy z 25 listopada 1925 poz. 897 Dz. Ust. uznał, że władzą właściwą do rozstrzygania w sprawie niniejszej jest sąd powszechny, i przekazał sprawę Sądowi Okręgowemu w Warszawie do dalszego postępowania.

1252.

SPRAWY BUDOWLANE.

Żądanie zwrotu pobranych przez gminę kosztów urządzenia ulicy — niedopuszczalność drogi sądowej.

Żądanie zwrotu świadczenia pieniężnego, pobranego przez gminę z tytułu urządzenia ulicy na podstawie art. 174 prawa budowlanego (poz. 202/28 Dz. Ust.), aczkolwiek oparte w skardze do sądu na tytule prywatno-prawnym niesłusznego zbogacenia lub poniesionej szkody, nie należy do drogi sądowej. (Zasada prawna).

Orzeczenie Trybunału Kompetencyjnego z 24 października 1934 l. rej. 5/34 w sporze o właściwość między Ministerstwem Spraw Wewn. a Sądem Okręgowym w Krakowie, wytoczonym przez Ministerstwo Spraw Wewn. w sprawie Dobryszy Schellerowej w Krakowie, powódki, przeciw Gminie m. Krakowa, pozwanej, o zwrot 1622 zł 21 gr, uiszczonych tytułem należności za urządzenie ulicy Krótkiej.

Magistrat m. Krakowa nakazem płatniczym z 10 lutego 1930 zawiadomił Dobryszę Schellerową, właścicielkę realności przy ul. Krótkiej l. 3 w Krakowie, że Krakowski Urząd Wojewódzki reskryptem z 18 grudnia 1929 zatwierdził uchwałę działającej imieniem Rady Miejskiej Komisji drogowo-kanałowej i gruntowej z 4 kwietnia 1929 tak co do wysokości kosztów urządzenia ulicy Krótkiej, jak i co do przełożenia tychże kosztów w całości na właścicieli przyległych do tejże ulicy realności w myśl art. 174 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o prawie budowlanem z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust., i zażądał od Schellerowej zapłacenia przypadającej na nią kwoty 1511 zł 30 gr.

Na skutek prośby Schellerowej spłata tej należności rozłożona została na raty miesięczne i dokonana w latach 1931 i 1932 wraz z odsetkami zwłoki w łącznej sumie 1622 zł 21 gr.

W styczniu 1934 Schellerowa wystąpiła przed Sąd Okręgowy w Kra-

kowie przeciwko gminie m. Krakowa z powództwem o zwrot na zasadzie § 1431 austr. k. c. zapłaconej tytułem należności za urządzenie ulicy Krótkiej kwoty 1622 zł 21 gr zpn., powołując się na to, że NTA na skutek skarg innych właścicieli realności przy tejże ulicy orzekł, iż zapłata należności, o którą chodzi, pozwanej gminie się nie należy.

Gmina m. Krakowa zarzuciła niedopuszczalność drogi procesu cywilnego. Sąd Okręgowy jednak postanowieniem z 26 marca 1934 zarzut ten odrzucił i wstrzymał dalsze rozpoznanie sprawy aż do prawomocności tego postanowienia. W uzasadnieniu Sąd podniósł, że powódka opiera swe powództwo na tytule prywatno-prawnym w rozumieniu § 1431 i nast. k. c., t. j. na roszczeniu z tytułu niesłusznego zbogacenia, do rozstrzygnięcia którego powołane są sądy powszechne nawet w tym przypadku, gdy rozstrzygnięcie zależy od rozwiązania pytania wstępnego co do tego, czy pozwana była uprawniona do pobrania należności.

Na to postanowienie gmina pozwana wniosła zażalenie, które, jak wynika z przedstawionych Trybunałowi Kompetencyjnemu akt sprawy, nie zostało jeszcze przez Sąd Apelacyjny w Krakowie rozstrzygnięte.

Tymczasem Wydział Samorządowy w likw. we Lwowie pismem z 28 maja 1934 zapowiedział w Sądzie Okręgowym w Krakowie spór kompetencyjny z zasady, że sprawy publiczno-prawnych należności za urządzenie ulic z art. 174 prawa budowlanego należą do właściwości władz administracyjnych.

Sąd Okręgowy w Krakowie postanowieniem z 5 czerwca 1934 przerwał postępowanie wobec nieuznania właściwości władzy administracyjnej nieprawomocnem postanowieniem tegoż Sądu z 26 marca 1934.

Ministerstwo Spraw Wewn. pismem z 13 czerwca 1934 wytoczyło z powołaniem się na art. 13 ustawy o Trybunale Kompetencyjnym spór o właściwość, wywodząc, że dana sprawa należy do właściwości władz administracyjnych, świadczenie pieniężne powódki bowiem opierało się na prawie publicznem, roszczenie jej jest zatem w istocie roszczeniem publiczno-prawnem.

Sąd Okręgowy przedstawił akta sprawy Trybunałowi Kompetencyjnemu celem rozstrzygnięcia sporu o właściwość.

Trybunał Kompetencyjny rozważył, co następuje:

Według art. 174 prawa budowlanego koszty pierwszego urządzenia ulic do szerokości 20 m mogą być na podstawie uchwały rady miejskiej względnie gminnej, zatwierdzonej przez państwową władzę nadzorczą, w całości lub części przełożone przez gminę na właścicieli przyległych do tych ulic działek w stosunku do osiąganych przez nich wskutek urządzenia ulicy korzyści.

Zarządzenie Magistratu m. Krakowa z 10 lutego 1930, nakładające

na powódkę obowiązek zapłacenia kwoty 1511 zł 30 gr, przypadającej na nią z repartycji kosztów urządzenia ulicy Krótkiej, opiera się właśnie na powziętej w myśl powyższego art. 174 prawa budowlanego i zatwierdzonej przez władzę nadzorczą uchwale Rady Miejskiej, a raczej działającej jej imieniem Komisji. Kwota, pobrana od powódki z tytułu urządzenia ulicy, nałożona została przez gminę, działającą w charakterze organu władzy publicznej i na podstawie przepisu prawa publicznego; jest to zatem świadczenie pieniężne, posiadające cechy daniny (opłaty) komunalnej także w rozumieniu ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 884/32 Dz. Ust., która do opłat (danin) komunalnych zalicza w art. 31 pobierane przez związki komunalne na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urządzeń dobra publicznego — do których niewątpliwie ulice miejskie należą — specjalne dopłaty od tych właścicieli nieruchomości, którym te urządzenia przynoszą szczególne korzyści.

Prawo budowlane z r. 1928 nie zawiera postanowień co do ochrony praw osób, pociąganych przez gminę w myśl art. 174 do udziału w kosztach urządzania ulic. Wobec charakteru tego świadczenia, jako daniny komunalnej, mogą mieć zastosowanie w tym względzie tylko przepisy, normujące ochronę praw osób, pociąganych do uiszczenia danin komunalnych, a więc przepisy ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923. Art. 48 tej ustawy przewiduje w sprawach, dotyczących wprowadzenia i wymiaru samoistnych danin komunalnych, wyłącznie orzecznictwo władz samorządowych i nadzorczych państwowych, od których orzeczeń służy płatnikowi skarga do NTA.

Orzecznictwo sądów powszechnych nie jest w tych sprawach, a zatem i w sprawie przełożenia przez gminę kosztów urządzenia ulicy na adjacentów, ustawowo przewidziane.

Strona pozywająca opiera wprawdzie roszczenie swoje na tytule prawnym niesłusznego zbogacenia się gminy pozwanej przez pobranie świadczenia pieniężnego za urządzenie ulicy i zatrzymanie go bez tytułu prawnego. Powództwo to miałoby jednak wówczas charakter skargi z § 1431 austr. k. c., gdyby świadczenie, którego zwrotu powódka dochodzi, oparte było na tytule prywatno-prawnym, gdyż, jak się okazuje z zestawienia § 1431 k. c. i § 1 tegoż kodeksu, § 1431 k. c. ma zastosowanie jedynie do roszczeń prywatno-prawnych. Skoro atoli pozwana gmina sporne świadczenie pobrała z tytułu prawno-publicznego, a mianowicie opierając się na art. 174 prawa budowlanego, to nie straciło ani świadczenie to swego charakteru publiczno-prawnego, ani roszczenie powódki charakteru pretensji publiczno-prawnej przez to, że NTA uznał na skutek skarg innych płatników, iż przełożenie kosztów urządzenia ulicy Krótkiej

przez pozwaną gminę na właścicieli przyległych działek nie znajduje podstawy prawnej w art. 174 prawa budowlanego.

W myśl art. 1 § 3 prawa o ustroju sądów powszechnych sądy te nie sprawują wymiaru sprawiedliwości w sprawach, przekazanych ustawami szczególnemi innym sądom lub władzom. Nie należą więc do właściwości sądów powszechnych sprawy świadczeń pieniężnych za urządzenie ulicy z art. 174 prawa budowlanego, jako przekazane ustawowo rozpoznaniu władzy administracyjnej. Z tychże względów nie jest dopuszczalne dochodzenie w trybie procesu cywilnego roszczeń publiczno-prawnych, jako rzekomo prywatno-prawnych, bądź w formie żądania wynagrodzenia szkód, bądź roszczeń z tytułu niesłusznego zbogacenia. O dopuszczalności drogi sądowej rozstrzyga bowiem, jak to Trybunał Kompetencyjny już kilkakrotnie orzekł, istota stosunku prawnego, z którego roszczenie wynika, a nie sama tylko prawno-majątkowa właściwość roszczenia (por. wyrok z 14 marca 1928 l. rej. 6/27[1])).

Uznając przeto, że przedmiotem powództwa jest w sprawie niniejszej żądanie zwrotu publiczno-prawnego świadczenia pieniężnego na rzecz pozwanej gminy z tytułu urządzenia ulicy, co należy, jak wyjaśniono, wyłącznie do właściwości władz administracyjnych, Trybunał Kompetencyjny w myśl art. 23 ust. 4 ustawy z 25 listopada 1925 poz. 897 Dz. Ust. uznał, że właściwą do rozstrzygania w sprawie powyższej jest władza administracyjna, uchylił postanowienie Sądu Okręgowego w Krakowie z 26 marca 1934 I. C. 124/34 i przekazał sprawę Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie do dalszego postępowania.

1253.

SPRAWY BUDOWLANE.

Wydawanie pozwoleń na budowę — podstawa prawna.

Z dniem wejścia w życie rozporządzenia Ministra Robót Publ. z 2 lipca 1929 o sporządzaniu i zatwierdzaniu projektów robót budowlanych i o trybie postępowania przy wydawaniu pozwoleń na budowę i na użytkowanie budynków (poz. 456 Dz. Ust.) utraciły moc obowiązującą pomiędzy innemi: § 7 ustawy budowniczej dla m. Lwowa z 21 kwietnia 1885 (Dz. Ust. Kraj. z 1885 r. Nr. 31 i z 1909 r. Nr. 111), § 7 ustawy budowniczej dla miast

---

[1]) OPA 800/34.

z 4 kwietnia 1889 (Dz. Ust. Kraj. z 1889 r. Nr. 31, z 1898 r. Nr. 70 i z 1907 r. Nr. 56) i § 3 ustawy budowniczej dla miasteczek i wsi z 13 października 1899 (Dz. Ust. Kraj. z 1899 r. Nr. 133, z 1907 r. Nr. 57 i z 1909 r. Nr. 91). (Teza).

Wyrok NTA z 26 października 1934 l. rej. 2242/32 w sprawie Jakóba Huttera w Rawie Ruskiej przeciw Wojewodzie Lwowskiemu w sprawie budowlanej.

...Przepisy te [wymienione w tezie] tylko przejściowo zostały utrzymane w mocy w myśl ust. 3 art. 420 prawa budowlanego do czasu uregulowania odnośnych kwestyj w rozporządzeniu, wydanem na podstawie art. 381 nowego prawa budowlanego. Właśnie rozporządzenie Ministra Robót Publ. z 2 lipca 1929 dało nowe unormowanie kwestyj, objętych wymienionemi powyżej przepisami galicyjskich krajowych ustaw budowniczych....

1254.

SPRAWY BUDOWLANE.

Karalność nieuszczelnienia kominów.

Czyn, polegający na nieuszczelnieniu komina, nie podpada pod przepisy rozporządzenia policyjnego z 21 czerwca 1912 o zapobieganiu pożarom (przekład urz. w Dz. Urz. Woj. Pozn. Nr. 16/23 str. 136), lecz winien być oceniony pod kątem widzenia art. 377 i 401 prawa budowlanego poz. 202/28 i 663/30 Dz. Ust., przyczem w razie przypisania winy, kara winna być wymierzona na mocy art. 404 cyt. prawa budowlanego z art. 36 prawa o wykroczeniach.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 14 grudnia 1934 3 K. 1397/34.

1255.

PODATEK DOCHODOWY.

Właściciele kuksów gwarectw starego prawa — obowiązek podatkowy. Właściwość miejscowa władzy wymiarowej: „Główne źródło dochodu".

1. Właściciele kuksów gwarectw starego prawa podlegają obowiązkowi podatkowemu bez względu na miejsce zamieszkania lub pobytu (art. 1 p. 2 lit. a ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.).

2. Głównem źródłem dochodu w rozumieniu art. 30 ust. 3 cyt. ustawy[1]) niekoniecznie jest to źródło, które w danym roku dało największy dochód. (Tezy).

Wyrok NTA z 30 września 1935 l. rej. 1101/33 w sprawie Marji Anny Goldschmidt-Rotschild przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1925.

...Pierwszą z kwestyj prawnych, będących przedmiotem rozpatrywania przez NTA, jest kwestja właściwości miejscowej władzy wymiarowej. W tej mierze uzasadniła władza pozwana tę właściwość tem, że główne źródło dochodu płatniczki, t. j. majątki ziemskie, jest położone w okręgu Urzędu Skarbowego w Wodzisławiu (przedtem w Rybniku). Płatniczka zaś uzasadnia zarzut skargi tem, że źródło, które w danym okresie dało największy dochód — którego opodatkowanie zresztą skarga uważa za sprzeczne z prawem — leży w okręgu Urzędu Skarbowego w Katowicach. Otóż NTA nie mógł podzielić zapatrywania skarżącej, jakoby wyłącznem kryterjum do oceny właściwości miejscowej władzy wymiarowej była wysokość dochodu, osiągniętego ze źródła, znajdującego się w okręgu tej władzy. Przeciwnie, decydujący dla tej oceny winien być charakter danego źródła i jego stosunek do innych źródeł dochodu w całokształtcie gospodarki płatnika. W konsekwencji NTA przychylił się do zapatrywania pozwanej władzy, że w danym wypadku należy uważać za „główne" źródło dochodu w rozumieniu art. 30 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. posiadłości gruntowe, nie zaś kapitały, choć związane z położonemi na terenie Państwa gruntami. W tej mierze tak trwałość i regularność dochodu z nieruchomości, jak też i silniejszy związek między działalnością gospodarczą płatnika a uzyskaniem tego dochodu, przemawiają za

[1]) Art. 14 § 3 Ordynacji Podatkowej określa właściwość miejscową władzy wymiarowej tak samo, jak dawny art. 30 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym.

kompetencją wymiarową władzy, właściwej dla danej posiadłości gruntowej, jako tej, która ma możność bliższego i lepszego zapoznania się ze stosunkami gospodarczemi płatnika, niż władza, w której okręgu leży — jak w danym wypadku — kopalnia, z której płatnik uzyskuje dochód na podstawie posiadanych kuksów, w której jednak osobiście żadnej działalności gospodarczej nie rozwija i ogranicza się do biernego uczestniczenia w rezultatach gospodarczych przedsiębiorstwa kopalnianego.

O ile chodzi o drugą kwestję, to skarga zwalcza opodatkowanie dochodu z kuksów gwarectwa starego prawa „Waterloo", uzasadnione przez władzę pozwaną powołaniem się na przepis art. 1 p. 2 lit. a) ustawy o podatku dochodowym i na § 228 pruskiej ustawy górniczej, — a to na tej podstawie, że cyt. § 228 w tej części, która stanowiła, że kuksy takie mają charakter prawny rzeczy nieruchomej, został ustawą wprowadczą do niem. kod. cyw. uchylony.

Pomijając jednak już okoliczność, że uchylenie to miało oczywiście na celu uzgodnienie terminologji ustawy górniczej z terminologją kodeksu cywilnego, który nie używa określenia „rzecz nieruchoma", a więc uzgodnienie natury formalnej, a nie zmianę prawa materjalnego — należy uznać kwalifikację prawną kuksu jako rzeczy nieruchomej w danym wypadku za obojętną. W myśl art. 1 p. 2 lit. a) ustawy o podatku dochodowym podlegają podatkowi dochodowemu osoby, które posiadają na obszarze Państwa „majątki, przywiązane do tegoż obszaru fideikomisem lub innemi przepisami prawnemi". Otóż nie może ulegać wątpliwości, że kuksy starego prawa są właśnie takim majątkiem, który jest przywiązany do obszaru państwa, na którego terenie znajduje się dana kopalnia, przepisami prawnemi, w szczególności przepisami prawa górniczego. Jak to NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 4 czerwca 1934 l. rej. 7425/30[1]) w sprawie Gwarectwa „Nowa Helena" — gwarectwa starego prawa nie są osobami prawnemi, zaczem podmiotami prawnemi majątku gwarectwa są sami gwarkowie, majątek ten zaś jest oczywiście ściśle związany z terenem Państwa przepisami prawa górniczego, cywilnego i hipotecznego. Właściciele zatem kuksów gwarectw starego prawa podlegają w myśl cyt. przepisu art. 1 p. 2 lit. a) ustawy o podatku dochodowym obowiązkowi podatkowemu i władza zasadnie na tym przepisie oparła sporny wymiar podatku dochodowego. W tym stanie rzeczy tak dodatkowe uzasadnienie zaskarżonej decyzji powołaniem się na charakter kuksu jako rzeczy nieruchomej, jak i zarzuty skargi, zwalczające to zapatrywanie prawne władzy pozwanej, nie są dla rozstrzygnięcia sprawy istotne i zostały przez NTA przy rozpa-

---

[1]) OPA 701/34.

trywaniu sprawy z punktu widzenia powołanego przez władzę pozwaną właściwego przepisu prawnego — pominięte.

Z tych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

1256.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki od pożyczki hipotecznej, zużytej na nadbudowę domu.

Odsetki od pożyczki, zaciągniętej na hipotekę domu, a zużytej na nadbudowę tegoż domu, podlegają odliczeniu od dochodu na zasadzie art. 10 p. 1 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) również w wypadku, gdy dochód z części domu nadbudowanej zwolniony jest od podatku na zasadzie przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 5 października 1935 l. rej. 2738/32 w sprawie Stanisława Geislera w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Stanisław Geisler z Warszawy zeznał w terminie 82.475 zł dochodu, wykazując m. i. do potrącenia 20.350 zł odsetek od długów. W postępowaniu wyjaśniającem, przeprowadzonem w trybie art. 58 ustawy o podatku dochodowym, podał płatnik, że kwota 20.350 zł odsetek przypada do zapłaty od długu hipotecznego, ciążącego na realności przy ul. Marszałkowskiej 111, a zaciągniętego na nadbudowę domu w tej realności.

Komisja Szacunkowa ustaliła dochód płatnika na 112.973 zł bez potrącenia odsetek w kwocie 20.350 zł. Komisja wyszła przytem z założenia, że skoro pożyczka została zaciągnięta na nadbudowę domu, a dochód z nadbudowy jest wolny od podatku dochodowego, to tak dług sam, jak i wydatek na pokrycie odsetek od tego długu, nie obciąża źródła dochodu, a zatem wydatek ten nie jest potrącalny w myśl art. 10 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym.

W odwołaniu płatnik zarzucił, że pożyczka, od której są płacone sporne odsetki, została zaciągnięta na hipotekę domu, z którego dochody podlegały opodatkowaniu jeszcze przed rozpoczęciem nadbudowy, że obciąża ona nadal ten dom, wobec czego i płacone odsetki obciążają wspomniany dom, w tych więc warunkach odsetki od długu są ustawowo potrącalne.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła wnie-

sionego odwołania z powodów, przytoczonych w uchwale Komisji Szacunkowej.

W skardze zarzuca płatnik obrazę art. 10 ust. 1 p. 1 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym.

Zarzut skargi należało uznać za trafny. Pozwana władza nie zaprzecza, że dług, od którego są płacone sporne odsetki, obciąża realność płatnika przy ul. Marszałkowskiej 111, przyjmuje ona również, że pożyczka została zaciągnięta na koszty nadbudowy domu, stanowiącego tę realność. Z akt sprawy wynika, że dochód z części tego domu, nie będącej nadbudową, podlegał w miarodajnym okresie podatkowi dochodowemu z kwotą 84.914 zł dochodu, a jedynie dochód z części domu nadbudowanej został zwolniony od opodatkowania. Z powyższych bezspornych okoliczności władza pozwana wysnuła wniosek, że tak sam dług, jak i wydatek na pokrycie spornych odsetek, nie obciąża źródła dochodu. Tem samem władza pozwana jest zdania, że tak sam dług, jak i wydatek na sporne odsetki obciążają jedynie nadbudowaną część domu, wolną od opodatkowania, a ta część domu stanowi odrębne jakoby źródło dochodu, nie podlegające podatkowi. Otóż ocena stanu faktycznego, przyjęta przez władzę pozwaną przy wydawaniu zaskarżonego orzeczenia, jest mylna. Dom skarżącego przy ul. Marszałkowskiej 111 tak w swej części pierwotnej, jak i w części nadbudowanej, będąc własnością tej samej osoby, stanowi w rozumieniu art. 3 ust. 1 p. 2, art. 6 i 16 ustawy o podatku dochodowym jedno źródło dochodu, a fakt zwolnienia od opodatkowania dochodu z części nadbudowanej nie uprawnia do wniosku, iż w rozumieniu powołanych wyżej przepisów ustawy powstały dwa źródła dochodu, odrębne z części już istniejącej i odrębne z części nadbudowanej, i że tak pożyczka, jak i wydatek na pokrycie odsetek od tej pożyczki obciążają jedynie część domu nadbudowaną, a więc niepodlegającą podatkowi dochodowemu. Gdy zatem dom skarżącego tak w swej części pierwotnej, jak i nadbudowanej, stanowił w miarodajnym okresie jednolite źródło dochodu, gdy ponadto ze stanu sprawy, niekwestjonowanego przez władzę pozwaną, wynika, że dochód z tego źródła podlega w miarodajnym okresie opodatkowaniu, a zatem dług, od którego zostały zapłacone sporne odsetki, obciąża opodatkowane źródło dochodu, że pożyczka, obciążająca to źródło, została zaciągnięta na rozszerzenie samego źródła dochodu, t. j. na nadbudowę domu — należało dojść do wniosku, że w rozpoznawanej sprawie zachodziły warunki potrącenia spornych odsetek przy wymiarze podatku dochodowego, w myśl art. 10 ust. 1 p. 1 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym.

Z powyższych powodów **NTA** uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1257.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z udziału w spółce z ogr. odp.

Decydującem dla opodatkowania udziałowca spółki z ogr. odp. jest osiągnięcie przez niego dochodu z tego udziału, a nie osiągnięcie dochodu przez spółkę.

Wyrok NTA z 17 października 1934 l. rej. 2180/31 w sprawie Mozesa Szpiry w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1924.

Przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1924 doliczyła Komisja Szacunkowa do dochodu, zeznanego przez skarżącego, kwotę 276.768 zł jako $1/3$ część dochodu spółki z ogr. odp. „Guszli" w Będzinie, której skarżący był udziałowcem w $33 1/3$ %. Dochód tej spółki został ustalony, z pominięciem ksiąg handlowych, uznanych za nieprawidłowe, na podstawie ustalonych przez władze skarbowe jednostronnie bilansów otwarcia na 1 stycznia 1923 i zamknięcia na dzień 13 listopada 1923, z którym to dniem aktywa i pasywa spółki z ogr. odp. „Guszli" przejęła nowoutworzona spółka akcyjna tej samej nazwy. Skarżący zwalczał w odwołaniu zarówno sposób obliczenia tego dochodu, jak i samo jego istnienie, twierdząc, że dochodem ze spółki z ogr. odp. może być tylko dywidenda, a takiej nie otrzymał. Następnie jednak skarżący złożył dodatkowe zeznanie o dochodzie, wykazując kwotę 80.805 zł jako odpowiednią część zysków spółki z ogr. odp. „Guszli", nie rozdzielonych wprawdzie między spólników, ale przejętych wraz z innemi aktywami zlikwidowanej spółki przez nową spółkę akcyjną, której skarżący jest również akcjonarjuszem. Komisja Odwoławcza ustaliła dochód skarżącego na 167.855 zł, powołując się na protokół sprawdzenia ksiąg handlowych firmy „Guszli".

W skardze zarzuca skarżący naruszenie art. 6, 13, 17 i 19 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

NTA rozważył, co następuje:

W związku z zarzutami skargi, wysnutemi z art. 19 ustawy o podatku dochodowym, należało uznać, że postępowanie dotknięte jest istotną wadliwością. Skoro wedle tego przepisu podlegają opodatkowaniu „dywidendy od udziałów", a skarżący w odwołaniu zarzucił, iż ze swoich udziałów w spółce z ogr. odp. „Guszli" żadnej dywidendy ani też innego równoznacznego dochodu — poza dochodem, objętym dodatkowem zeznaniem —

nie uzyskał, oparcie zaskarżonej decyzji jedynie na ustaleniu dochodu spółki, której skarżący był spólnikiem, bez rozprawienia się z zarzutami odwołania w płaszczyźnie art. 19 ustawy, nie może być uznane za wystarczające. Decydującem dla opodatkowania udziałowca spółki z ogr. odp. jest osiągnięcie przez niego dochodu z tego udziału, a nie osiągnięcie dochodu przez spółkę. Ustalenie podatkowego dochodu spólnika winno nastąpić na zasadzie art. 19 z uwzględnieniem art. 6 i 7 ustawy, przyczem mają tu oczywiście zastosowanie zasady, wyłuszczone w wyroku NTA z 15 czerwca 1932 l. rej. 3347/29 w sprawie Roberta Radkego[1]).

Zarzuty, dotyczące sposobu ustalenia dochodu spółki z ogr. odp. „Guszli", są wobec powyższego w obecnem stadjum sprawy bezprzedmiotowe względnie przedwczesne.

W tym stanie rzeczy uchylił NTA zaskarżone orzeczenie po myśli art. 84 p. 3 rozporządzenia z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania.

Interpretując § 29 niem. ustawy o spółkach z ogr. odp. z 1898 r., NTA w wyroku z 15 czerwca 1932 l. rej. 3347/29 (OPA 246/33) doszedł do wniosku, że spólnicy spółki z ogr. odp. z chwilą przyjęcia bilansu rocznego, wykazującego zysk, posiadają prawo do części zysku, przypadającego na udział każdego z nich, a tem samem uzyskują dochód podatkowy. Z motywów wyroku wynika, iż wyjątek może tu zachodzić, gdy statut spółki przewiduje, że zysk ma być wyłączony z podziału i przeznaczony na inne cele. Obojętną natomiast jest rzeczą — o ile tylko spólnicy mieli prawo żądać wydzielenia im tego zysku — czy uchwała o podziale zysku rzeczywiście zapadła.

Powyższe stanowisko NTA oświetliłem w glosie OPA 247/33.

Konfrontując interpretowany przez NTA § 29 niem. ustawy o spółkach z ogr. odp. z art. 191 kod. handl., dojść należy do wniosku, że na tle ogólnopolskich przepisów kod. handl. wyrażona w cyt. wyroku NTA z 15 czerwca 1932 zasada musi być w dalszym ciągu utrzymana w mocy. W związku z tem nie od rzeczy będzie podkreślić, że w szeregu spółek z ogr. odp., które stanowią faktycznie przedsiębiorstwa jednoosobowe, względnie są formą przedsiębiorstw familijnych, będziemy mogli niewątpliwie zaobserwować tendencję przeredagowywania statutów w tym sensie, że zastrzeżone zostanie w myśl art. 191 § 2 kod. handl., iż o rozporządzaniu czystym zyskiem decydować będzie uchwała spólników. Przez powyższe zastrzeżenie w statucie, pomyślane w ustawie jako odchylenie od normy, wytworzy się stan prawny, będący regułą dla spółek akcyjnych.

Regułą jest w spółkach akcyjnych prawo do zysku jedynie przeznaczonego przez walne zgromadzenie do podziału (art. 355 kod. handl.). W zasadzie więc o przyznaniu zysków decyduje większość na walnem zgromadzeniu.

Według art. 355 § 3 statut może ustanowić inny sposób podziału czystego zysku, t. zn., może ustanowić przymus wypłaty dywidendy, gdy spółka zysk osiągnęła. O ile jednakże nie ma zastosowania art. 355 § 3, a ma miejsce zasadnicza reguła, wyrażona w art. 355 § 1, akcjonarjusz musi się poddać woli większości walnego zgromadzenia.

---

[1]) OPA 246/33.

Należy jednakże podkreślić, że każda uchwała walnego zgromadzenia, chociażby zgodna ze statutem i prawem, w myśl art. 414 kod. handl. może być unieważniona przez poszczególnego akcjonarjusza, jeżeli uchwała ta wbrew dobrym obyczajom kupieckim godzi w interesy spółki lub ma na celu pokrzywdzenie akcjonarjusza.

Kwestja prawna, czy art. 414 kod. handl. ma zastosowanie, gdy walne zgromadzenie większością głosów decyduje nie wypłacać dywidendy — jest bardzo sporna, wykracza zresztą poza ramy niniejszej glosy. O ile chodzi o wymiar podatku dochodowego, to niewątpliwem wydaje się, że władza skarbowa przy istnieniu zysków w spółce akc., których walne zgromadzenie zdecydowało nie wypłacać jako dywidendy, nie może stanąć na stanowisku, że akcjonarjusz miał prawo i obowiązek na mocy art. 414 kod. handl. żądać podziału tych zysków i że tem samem powstał dla akcjonarjusza dochód podatkowy. Art. 414 opiera się bowiem na pojęciu dobrych obyczajów i presumuje, że z reguły o podziale zysków decyduje większość, że dywidenda dla poszczególnego akcjonarjusza powstaje nie przez zatwierdzenie zamknięcia rachunkowego, wykazującego zysk, lecz przez przyjęcie uchwały o wypłaceniu dywidendy, a nie koliduje bezwzględnie z dobremi obyczajami przeznaczenie zysków na kapitał rezerwowy.

W spółce jawnej (art. 105 kod. handl.) każdy spólnik ma prawo do równego udziału w zysku i uczestniczy w stratach w tym samym stosunku bez względu na rodzaj i wartość wkładu. W spółce jawnej nie istnieje walne zgromadzenie spólników. Spółka jawna (por. subtelne wywody prof. Wróblewskiego w OPA 858/34) może być uważana za rodzaj współwłasności, a nie za osobę prawną. Stąd płyną konsekwencje podatkowe, że przez sam fakt osiągnięcia przez spółkę jawną zysku zysk ten jest tem samem dochodem spólników.

Wywody powyższe, dotyczące spółki jawnej, która jest kupcem rejestrowym (art. 75 kod. handl.), mają zupełnie analogiczne zastosowanie do spółek, które prowadzą przedsiębiorstwo zarobkowe w mniejszym zakresie i podlegają przepisom kod. zobow. (w szczególności por. art. 563 kod. zobow.).

W spółdzielniach stosownie do art. 57 ustawy o spółdzielniach (poz. 495/34 Dz. Ust.) statut powinien określać użycie reszty zysków po dotacjach, przewidzianych w art. 56. Statut może przekazać walnemu zgromadzeniu sprawę podziału reszty zysków z tem zastrzeżeniem, że dywidenda od udziałów nie może przewyższać więcej niż o 2% najwyższej stopy dyskontowej Banku Polskiego za odnośny rok obrachunkowy. Ustawa o spółdzielniach nie przewiduje unieważnienia uchwały walnego zgromadzenia, zgodnej z prawem i statutem. W ten więc sposób uchwała walnego zgromadzenia decyduje ostatecznie o wypłacaniu dywidendy i o ile mieści się w ramach statutu, jest bezwzględnie prawomocna.

W. J. Szatensztejn

1258.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód instytucji kredytowej z lokaty kapitału.

Także w przypadku wymiaru zaocznego władza wymiarowa nie może

ustalić podlegającego opodatkowaniu dochodu instytucji kredytowej z lokaty kapitału bez potrącenia kosztów osiągnięcia przychodów. (Teza).

Wyrok NTA z 26 października 1935 l. rej. 2576-2580/34 w sprawie firmy: Allgemeine Oesterr. Credit-Anstalt für Handel und Gewerbe A. G. w Wiedniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928—1932.

Skarżąca posiada na obszarze Państwa Polskiego wierzytelności zahipotekowane, z których osiągnęła ustalony na zasadzie ksiąg handlowych dłużniczego przedsiębiorstwa krajowego przychód z tytułu odsetek. Zaskarżonemi orzeczeniami ustalono jako dochód podatkowy pełny przychód miarodajnych lat gospodarczych, pozostawiając bez uwzględnienia zarzuty odwołań, w których skarżąca żądała wyłączenia z podstaw wymiaru kosztów swoich, ponoszonych w formie odsetek biernych, wypłacanych przez skarżącą jej wierzycielom za dostarczenie jej kapitału, którym operuje i który był w danym wypadku źródłem jej dochodu. Pominięcie to uzasadnia pozwana władza tem, że skarżąca, nie złożywszy zeznań o dochodzie, popadła w myśl art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) w zaoczność i utraciła prawo zwalczania materjalnych podstaw wymiaru.

Skarga zwalcza ten motyw orzeczenia, zarzucając, że skarżąca jest spółką akcyjną, zaczem dochód jej nawet w wypadku zaoczności winien być ustalony na podstawie bilansów i ksiąg przy zastosowaniu przepisu art. 21 ustawy, przyczem musiałyby zostać uwzględnione uwidocznione w księgach i zamknięciach rachunkowych koszty osiągnięcia dochodu z kapitałów, lokowanych w Polsce i tu hipotecznie zabezpieczonych. Ponadto zarzuca skarga obrazę art. 19 ustawy, wywodząc, iż przepis ten w związku z art. 6 musi być rozumiany w ten sposób, że opodatkowaniu podlega dochód z kapitałów po potrąceniu kosztów jego osiągnięcia, przepis zaś art. 50 ust. 5 nie może prowadzić w swej konsekwencji do tego, by, wbrew postanowieniom art. 6, 10, 13 i 21 ustawy, podstawą opodatkowania był przychód brutto, a nie dochód podatkowy w rozumieniu tych postanowień.

NTA rozważył, co następuje:

Pierwszego zarzutu skarg, mianowicie, że dochód skarżącej należało ustalić przy zastosowaniu przepisów art. 21 ustawy, nie mógł NTA uznać za uzasadniony. Przepis art. 21 z natury rzeczy może się odnosić tylko do tych osób prawnych, które podlegają w Polsce opodatkowaniu od swego całkowitego dochodu, albo przynajmniej których cały dochód, uzyskany na terenie Państwa Polskiego, jest przedmiotem odrębnej księgowości i odrębnego bilansowania. Wynika to z treści art. 21, który za podstawę

opodatkowania przyjmuje „zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem". Zyski te zaś oczywiście tylko wtedy mogą być podstawą wymiaru podatku dochodowego, gdy odzwierciedlają dochód osoby prawnej, podlegający temu podatkowi z mocy przepisów art. 1 ustawy. W danym wypadku zyski bilansowe skarżącej nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, skarżąca zaś bynajmniej nie twierdzi, by dla swych dochodów, podlegających opodatkowaniu w Polsce, sporządzała osobne zamknięcia rachunkowe na podstawie specjalnie dla danych interesów prowadzonej księgowości, a zatem i art. 21 nie może mieć zastosowania.

Za uzasadniony natomiast uznał NTA drugi zarzut skarg.

Do ustalenia pojęcia dochodu z kapitałów musi być poza kryterjami art. 19 ustawy zastosowana oczywiście także ogólna reguła art. 6 ustawy, wedle której za dochód uważa się sumę przychodów ze źródeł, wymienionych w art. 3, (a więc i z kapitałów, wymienionych w art. 3 p. 5) — po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów. Jest oczywistem, że instytucja kredytowa nie może osiągnąć dochodu z kapitałów własnych lub powierzonych jej przez klientelę bez poniesienia wydatków, stanowiących jej koszty handlowe. Wprawdzie koszty te w znacznej mierze są kosztami ogólnemi, nie związanemi z każdym z elementów przychodu zosobna, lecz obciążającemi całość tych przychodów, niemniej jednak każda część dochodu jest temi kosztami stosunkowo obciążona i bez ich poniesienia nie mogłaby być osiągnięta.

Ustalenie zatem kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów jest przy wymiarze podatku dochodowego od dochodu z kapitału, osiągniętego przez osobę prawną, będącą instytucją kredytową, tak samo konieczną w myśl ustawy przesłanką wymiaru podatku, jak i ustalenie osiągniętego przychodu brutto. Skoro zaś w wypadku zaoczności wymiar podatku musi być tak samo oparty na ustawowych przesłankach, jak i w razie wymiaru ze współudziałem płatnika, ustalenie tych kosztów przy ustalaniu dochodu podatkowego płatnika, mającego niespornie charakter instytucji kredytowej, musi nastąpić w razie niezłożenia przez takiego płatnika zeznania, z urzędu i musi być suma tych kosztów uwzględniona przez potrącenie ich z przychodu brutto, również z urzędu ustalonego. Przyjęcie przychodu brutto za dochód podatkowy tak samo byłoby sprzeczne z ustawą, jak przyjęcie za dochód przychodu brutto, osiągniętego z przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego, zajęcia zawodowego, gospodarstwa rolnego lub nieruchomości miejskiej. Gdy we wszystkich tych wypadkach także w razie zachodzącej zaoczności władza ustala, czy to indywidualnie dla danego płatnika, czy drogą zastosowania pewnych przeciętnych norm, potrącalne w myśl art. 6 koszty, jest obowiązkiem władzy w analogiczny sposób ustalić potrącalne koszty osiągnięcia przez

przedsiębiorstwo bankowe względnie analogiczną instytucję kredytową dochodu z kapitałów.

W świetle powyższych wywodów ustalenie dochodu, podlegającego opodatkowaniu, w wysokości przychodów brutto musi być uznane za sprzeczne z aktami i z tego powodu NTA uchylił zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 2 rozporządzenia z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

1259.

PODATEK DOCHODOWY.

Opust części długu.

Redukcja zobowiązań osoby prawnej, opodatkowanej na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), dokonana w roku gospodarczym, którego wyniki są przedmiotem opodatkowania, jako pozostająca w bezpośrednim związku z miarodajnym dla wymiaru wynikiem bilansowym, nie podlega odliczeniu od podstawy wymiaru.

Wyrok NTA z 6 marca 1935 l. rej. 5792/32 w sprawie firmy „Drukarnia Poznańska Tow. Akc." w likw. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

... Okoliczności faktyczne są między stronami bezsporne. Toczy się jedynie spór prawny co do tego, czy częściowa redukcja należności wierzyciela, powstałej w latach ubiegłych, przyznana przez wierzyciela dopiero w opodatkowanym roku gospodarczym 1930 i wykazana w księgach skarżącej spółki jako przychód w tymże roku gospodarczym, którego wynik stanowi podstawę wymiaru, jest jednym z elementów zysku bilansowego skarżącej Spółki, powiększającym wynik bilansowy.

Skarżąca Spółka przy popieraniu zajętego stanowiska wychodzi z dwóch założeń: Po pierwsze podkreśla, jak z wywodów skargi wywnioskować można, że, skoro zadłużenie Spółki wobec wierzycieli istniało już w roku, poprzedzającym obecnie opodatkowany rok gospodarczy, a więc w tym roku, w którym przedsiębiorstwo dało stratę, skutkiem czego właśnie nie mogła Spółka wywiązać się z zobowiązań i pokryć należności wierzycieli, to opust, udzielony przez wierzycieli w następnym dopiero roku gospodarczym, stoi jedynie w związku z wynikiem nie tego roku operacyjnego, w którym został udzielony opust, lecz poprzedzającego, niepomyślnego roku operacyjnego 1929, gdyż tylko ten niepomyślny wynik

gospodarczy (strata zł 94.386,70) spowodował konieczność zwrócenia się o udzielenie opustu, że zatem nastąpiło faktycznie tylko zredukowanie pierwotnie powstałej straty w r. 1929 o kwotę udzielonego opustu. Po drugie, że nie może być mowy o przychodzie, powiększającym dochód nowego bezpośrednio następującego roku gospodarczego, gdyż przychód ten — opust — nie jest skutkiem obrotów, dokonanych w r. 1930, ani też bonifikata nie została udzielona ze względu na obroty, dokonane w r. 1930, ponieważ Spółka obrotów już żadnych nie dokonywała, lecz jest tylko wykazanym teoretycznym książkowym zyskiem, innemi słowy — buchalteryjnem ujawnieniem uzyskanej redukcji dawnego zadłużenia.

Powyższe stanowisko skarżącej Spółki NTA uznać musiał, zgodnie z wywodami władzy pozwanej, z uwagi na postanowienia art. 21 w związku z art. 13, 8 i 7 ustawy za błędne.

Niesporne między stronami jest, że dochód skarżącej, jako osoby prawnej, winien być ustalony według zasad art. 21 ustawy, czyli że opodatkowaniu podlega wykazany prawidłowo z uwzględnieniem m. i. postanowień art. 13 ustawy zysk bilansowy. Wykazany zaś zysk bilansowy przez osoby prawne m. i. tem właśnie różni się pod względem podatkowym od dochodu osób fizycznych, że jest on teoretycznym wynikiem książkowym i nie musi być wynikiem wyłącznie obrotów ściśle handlowych przedsiębiorstwa jako takiego, lecz jest wynikiem wszelkich czynności osoby prawnej.

W konkretnym przypadku tranzakcja, skutkiem której nastąpiła redukcja wierzytelności, aczkolwiek początek powstania zobowiązań odnosił się do ubiegłego roku, czy też nawet do ubiegłych lat, miała miejsce w r. 1930 i w tym też roku winna była być zaksięgowana, zgodnie ze stanem faktycznym i zasadami prawidłowego księgowania, co też miało miejsce. Musiała więc ona wywrzeć wpływ na ostateczny wynik roku gospodarczego 1930. że zaś, zgodnie z postanowieniami art. 13 ustawy, opodatkowaniu podlega wynik każdego roku oddzielnie, przeto jedynie w wypadku, gdyby opust był udzielony w r. 1929, mógłby on wywrzeć wpływ na pomniejszenie straty, wykazanej w roku operacyjnym 1929. Skoro więc strata zł 94.386,70 z r. 1929 nie może być uwzględniona przy ustalaniu wyników r. 1930, a natomiast przychód w postaci redukcji powstał i został prawidłowo zaksięgowany właśnie w r. 1930, to udzielona redukcja, jako będąca w bezpośrednim związku z miarodajnym dla wymiaru wynikiem bilansowym r. 1930, w myśl powołanych przepisów ustawy i powyższych wyjaśnień wywrzeć wpływu na zysk bilansowy ubiegłego roku nie mogła. Zasadnie zatem władza doliczyła sporną kwotę do wyniku bilansowego roku operacyjnego 1930, a więc roku udzielenia bonifikaty.

O ile idzie o obronę skarżącej, że bonifikata jest pozatem powiększeniem stanu majątkowego z uwagi na ugodę zawartą z wierzycielami, a nie wynikiem obrotu handlowego i w myśl przepisu art. 7 ustawy doliczeniu do dochodu nie podlega, to, zgodnie ze stałą judykaturą NTA, że postanowienia art. 7 ustawy nie odnoszą się do osób prawnych, których dochód podatkowy ustala się na podstawie art. 21 ustawy, ten zarzut skargi również uznać należało za nietrafny.

Wobec powyższego NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

I. Judykatura NTA, dotycząca t. zw. w literaturze obcej i u nas „zysków sanacyjnych" (p. oprócz ogłoszonego wyżej orzeczenia wyrok z 10 października 1930 l. rej. 2558/28, Zbiór wyroków Nr. 363 S), pokrywa się całkowicie z tezą Ministerstwa Skarbu, które w okólniku z 30 sierpnia 1933 L. D. V. 32.991/2/33 (Dz. Urz. Min. Sk. z 1933 r. Nr. 27 poz. 248) stanęło na tem stanowisku, że wszelkiego rodzaju opusty i bonifikaty, uzyskiwane przez osoby prawne, opodatkowane na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym, podlegają zawsze podatkowi dochodowemu na podstawie postanowień tego artykułu ustawy. W myśl instrukcji Ministerstwa należy zatem opodatkowywać także te opusty, które w drodze ugód sądowych i pozasądowych uzyskały osoby prawne, zarówno obowiązane, jak i nieobowiązane do publicznego składania rachunków, o ile prowadzą prawidłowe księgi handlowe.

II. Tego rodzaju stanowisko naczelnej władzy skarbowej i judykatury wywołuje w konsekwencji dwa trudno zrozumiałe zjawiska.

I tak, u osób fizycznych to, co się tutaj nazywa zyskiem sanacyjnym, oczywiście nie podlega podatkowi dochodowemu, bo redukcja pretensyj wierzycielskich nie jest żadnym dochodem, a podatek dochodowy opłaca osoba fizyczna od dochodu rzeczywistego. Więc np. mamy dwa podmioty podatku: osobę fizyczną i osobę prawną o identycznym statusie finansowym, t. j. stanie majątku czynnego i biernego. Jedna i druga mają długu po zł 400.000. Wierzyciele redukują swoje pretensje w jednym i drugim wypadku o połowę. Osoba prawna dopłaci do redukcji (zapłaci podatek dochodowy od „zysku sanacyjnego") ponad 50.000 zł, natomiast osoba fizyczna ani grosza.

Drugie następstwo zacytowanego wyżej stanowiska Ministerstwa Skarbu i judykatury, również trudno zrozumiałe, widzę w fakcie, że znajduje się ono w oczywistej kolizji z intencją ustawodawstwa o zapobieganiu upadłości. Cóż to jest bowiem sanacja przedsiębiorstwa? Jest to uzdrowienie przedsiębiorstwa chorego, które może przyjść do skutku albo z wewnątrz (własnemi siłami), albo też z zewnątrz (obcemi środkami); ta druga droga jest najczęstsza. Wierzyciele godzą się na pewne straty, na opust części wierzytelności — a to w tym celu, aby zapobiec upadłości przedsiębiorstwa dłużnika. Czy te opusty wierzycieli, którzy przez zrzeczenie się części swoich należności, pragną kosztem zmniejszenia swego majątku umożliwić przedsiębiorstwu dalszą egzystencję, stanowią, gospodarczo rzecz biorąc, jakiś realny zysk, dochód przedsiębiorstwa? Absolutnie nie. Redukcja pretensyj jest wszakże środkiem, zmierzającym — przez zapobieżenie upadłości w danej chwili — do umożliwienia przedsiębiorstwu, które stanęło nad brzegiem upadłości, osiąganie zysków w przyszłości. W przedsiębiorstwie sanowanem pasywa przewyższają z reguły aktywa; obłożenie przez Skarb opustu pretensyj wierzycieli wysokim podatkiem dochodowym, traktowanie tego opustu jako zysku dłużnika, wydaje się logicznym non-

sensem, ponieważ podatek ten, w 5/6 wypadków z pewnością przymusowo ściągany, skonsumuje znaczną część aktywów, tem większą, im trudniejsza jest sytuacja przedsiębiorstwa, co wielokrotnie udaremni całą sanację przedsiębiorstwa. Wobec zaś takiej możliwości i takiego prawdopodobieństwa ani wierzyciel, ani nawet sam dłużnik często nie będzie dążył do zapobieżenia upadłości; układy zapobiegawcze w bardzo wielu przypadkach staną się bezcelowe, a ruina przedsiębiorstw chromających, ale możliwych jeszcze do utrzymania przy względności wierzycieli, wskutek opodatkowania t. zw. sanacyjnych zysków będzie przyśpieszona. Cui bono?

III. Czy jednak władze skarbowe są zmuszone ten element zysku, wyraźnie odcinający się od wszystkich innych elementów, cyfrowo najdokładniej ustalony, zawsze traktować przy opodatkowaniu jako dochód, temu opodatkowaniu podległy?

Dr. Enno Becker, znakomity znawca prawa skarbowego, b. prezydent jednego z senatów niem. „Reichsfinanzhof" (R. F. H.), omawiając w zeszycie 8 z r. 1934 miesięcznika „Steuer und Wirtschaft" judykaturę tego Trybunału skarbowego w dziedzinie ogólnego prawa skarbowego i powołując się na dawniej w tym przedmiocie wyrażone przez siebie poglądy, mówi: „jede Rechtsanwendung im Sinne von Rechtsfindung, besonders aber die Rechtsanwendung in werdendem, durch die Rechtssprechung zu entwickelndem und zu gestaltendem Recht, darauf angewiesen ist, den Kern der Gesetze und den wirklichen Gehalt der tatsächlichen Vorgänge zu erfassen; umgekehrt muss sie sich vor unrichtigen Verallgemeinerungen, vor schablonenmaessiger, schematischer Erledigung hüten" (str. 890).

W Niemczech VI Senat R. F. H. najpierw w wyroku z 30 czerwca 1927, a potem w wielu innych, uważa stale t. zw. zysk sanacyjny osób fizycznych i jawnych spółek handlowych z następujących motywów za wolny od podatku dochodowego: Opust względnie redukcja wierzytelności przez wierzycieli to jest „ein Vorgang, der als betriebsfremd" musi być uważany, ponieważ przy sanacji przedsiębiorstwa opust długu ma miejsce zupełnie niezależnie od jakiegoś obrotu (Betriebsvorgang), od czynności lub zaniedbania dłużnika; opust ten nie stoi w żadnym bezpośrednim związku z aktywną działalnością zarobkową przedsiębiorcy i z jakiemś zjawiskiem w tym kierunku kierowanem. Redukcja pretensji wierzycieli zmniejsza wprawdzie zadłużenie, ale jest wykluczone, aby tem samem można było mówić w tym wypadku o podległem opodatkowaniu powiększeniu majątku przedsiębiorstwa. Opust bowiem, o którym mowa, to jest właściwie wewnętrzne porozumienie wierzycieli między sobą, które co najwyżej zostało zainicjowane przez dłużnika; z jego stanowiska — opust ten to jest to samo, co np. opust długu drogą darowizny. Mamy tu do czynienia jedynie z pewnem gospodarczem ulżeniem położeniu — w celu umożliwienia dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa, które kiedyś w przyszłości będzie może rentowne i wtedy dopiero podlegać będzie mogło opodatkowaniu.

Na podobnem, jak wyżej, stanowisku stoi Trybunał Admin. pruski, ostatnia instancja dla orzekania o prawidłowości wymiarów pruskiego podatku przemysłowego; w wyroku np. z 5 marca 1929 czytamy, że przy ustaleniu „des Gewerbeertrages" (analogja § 13 ustawy o podatku dochodowym) należy całkowicie zwalniać od opodatkowania t. zw. zysk sanacyjny, ponieważ to zjawisko znajduje się całkowicie poza sferą obrotów handlowych (ausserhalb des Geschäftsbetriebes).

Natomiast odmienne stanowisko od wyżej przedstawionego zajął I Senat R. F. H. w wyroku z 5 lutego 1929 I A 394/27 (Reichssteuerblatt 1929 str. 228) i późniejszych w odniesieniu do spółek akcyjnych i t. p., wogóle t. zw. Körperschaften, t. j. zarobkowych zrzeszeń, obowiązanych do publicznego składania rachunków, — uznając zasad-

niczo obowiązek podatkowy t. zw. zysków sanacyjnych. R. F. H. wychodzi tu z analizy istoty gospodarczej i majątkowej spółki akcyjnej w odróżnieniu od osoby fizycznej. Spółka akcyjna — czytamy w motywach — jest „ein verselbständigtes Vermögen" i ona tylko odpowiedzialna jest za zobowiązania spółki. „Der Geschäftsinhaber haftet persönlich — dagegen bei einer Aktiengesellschaft ist die Haftung auf das Betriebsvermögen der Gesellschaft beschränkt". Następnie R. F. H. uważa przeprowadzenie akcji sanacyjnej w spółce akcyjnej drogą opustu wierzycielskich pretensyj za „Vorgang im Betriebe der Aktiengesellschaft"; długi, które ulegają redukcji, to są „Betriebsschulden"; zawarcie takiej ugody z wierzycielami § 343 kod. handl. uważa za czynność handlową. Dalej czytamy, że wprawdzie „zyski sanacyjne" spółki akcyjnej zasadniczo należy traktować jako podległe opodatkowaniu, o ile jednak stosowanie w praktyce tej zasady, w poszczególnych wypadkach „zu einer unbilligen Härte führen würde — kann diesen besonderen Umständen nach § 108 der Reichsabgabenordnung Rechnung getragen werden, wie es im vorliegendem Falle auch geschehen ist".

W niemieckiej literaturze zapatrywania co do opodatkowania t. zw. zysków sanacyjnych są podzielone; sądzę, że więcej jednak autorów (Becker, Mirre, Schiersand i inni) opowiada się za wyłączeniem tych zysków od opodatkowania, stojąc na stanowisku t. zw. Betriebswirtschaftslehre (trudno na polskie dobrze przetłumaczyć), wedle której tylko rezultaty czynności, wykonanych w organicznym związku z właściwą działalnością danego przedsiębiorstwa, mogą być przedmiotem opodatkowania; stanowisko to odpowiada t. zw. dynamicznej teorji bilansu, która za elementy zysku uważa aktywną czynność gospodarza i nakład jego kapitałowy. Na tem stanowisku stanął w Niemczech w ostatnim czasie także ustawodawca: ustawa o podatku od zrzeszeń (KStG) z 16 października 1934 (Dz. Ust. Rz. I str. 1031) wyłącza w § 11 p. 4 z pod opodatkowania zyski sanacyjne („Vermögensmehrungen, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden").

W A u s t r j i ustawa z 30 grudnia 1931 (Dz. Ust. Zw. z r. 1932 Nr. 9) i rozporządzenie Rządu związkowego z 15 grudnia 1933 (Dz. Ust. Zw. Nr. 547) upoważniły Ministra Skarbu do traktowania „od wypadku do wypadku" jako wydatków potrącalnych, t. j. do wyłączania z pod opodatkowania, opustów wierzycielskich, przyznanych w pewnych okresach czasu w celu sanacji spółce akcyjnej, spółce komandytowo-akcyjnej lub spółce z ogr. odp.

IV. Sądzę, że wydanie i u nas ustawy, którąby zwolniła t. zw. zyski sanacyjne od opodatkowania, winno być przedmiotem zabiegów i starań naszych organizacyj gospodarczych, zwłaszcza sfer przemysłowych i świata kupieckiego. Podobne bowiem sprawy, jak ta, która jest przedmiotem niniejszej glosy, będą się z pewnością w niedługim czasie mnożyć. Można wprawdzie uniknąć opodatkowania zysków sanacyjnych w ten sposób, jak to w końcowym ustępie motywów wyroku sugeruje NTA, t. j. przez wyjednanie, przeprowadzenie i zaksięgowanie opustu wierzycieli w tym samym roku, w którym przedsiębiorstwo, stojąc nad krawędzią upadłości, wykazuje straty, tak, że te obydwa momenty — strata i opust — zajdą w jednym i tym samym okresie operacyjnym. Można także celem zmniejszenia skutków opodatkowania „zysku sanacyjnego" rozłożyć zawarcie ugody z wierzycielami na kilka lat, co wobec konstrukcji progresyjnej stopy podatku dochodowego może poważnie ciężar podatku zmniejszyć. Są to jednak paljatywy i środki kombinowane. Prostą, jedynie zalecenie godną drogą, wykluczającą opodatkowanie zysków sanacyjnych u osób prawnych, wydaje mi się uczynienie tego expressis verbis w ustawie ad hoc wydanej — na wzór cyt. austr. Sanierungen-Begünstigungsgesetz, z tą zmianą, że należałoby uznać zwolnienie zysków sanacyjnych od opodatkowania nie za akt łaski władzy, lecz za akt prawa. „Zysk sana-

cyjny" bowiem nie jest oczywiście żadnym realnym zyskiem i nie powinien podlegać opodatkowaniu.

Jerzy Michalski

1260.

PODATEK DOCHODOWY.

Wymiar zaoczny — mimo wezwania płatnika, który nie złożył zeznania, do wyjaśnień.

Wezwanie podatnika, który nie złożył w terminie zeznania o dochodzie przez przewodniczącego komisji szacunkowej na zasadzie art. 58 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) do złożenia wyjaśnień nie stoi na przeszkodzie ustaleniu zaoczności z art. 50 ust. 5 tejże ustawy przez komisję odwoławczą. (Teza).

Wyrok NTA z 7 marca 1935 l. rej. 9245/32 w sprawie Fryderyka Bernhardta przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

...Z zestawienia przytoczonych wyżej przepisów [art. 73 ust. 2 i art. 70 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.] wynika, że przewodniczący komisji szacunkowej zbiera jedynie materjały, potrzebne dla rozstrzygnięcia odwołania, natomiast właściwa decyzja w kwestji odwołania należy do komisji odwoławczej. Instancja odwoławcza ocenia wymiar podatku dochodowego tak pod względem formalnym, jak i materjalnym, niezależnie od stanowiska komisji szacunkowej, względnie przewodniczącego tej komisji....

Zaoczność jest instytucją procesu cywilnego. Pozwany, który nie staje w sądzie i nie broni się, traci swoje zarzuty przeciw podniesionemu roszczeniu; sąd przyjmuje za prawdę to, co podaje podnosząca roszczenie strona, a bezczynność w sporze ma w konsekwencji swojej niekorzystne dla bezczynnego rozstrzygnięcie.

Czy wogóle nadaje się ta instytucja zaoczności do zastosowania w podatkowem postępowaniu wymiarowem, w postępowaniu, które nie zna dwóch stron, swobodnie dysponujących swojemi roszczeniami, ani sędziego do rozstrzygnięcia spornych w procesie roszczeń? Postępowanie to z natury rzeczy nie może się zadowolić prawdą formalną, lecz musi dążyć do prawdy materjalnej, przy pomocy wszelkich udzielonych władzom wymiarowym przez ustawę środków; musi zbadać wszystkie przesłanki faktyczne nakazu podatkowego, który ma być wydany, t. j. fakta, uzasadniające obowiązek podatkowy i wysokość podatku.

Te teoretyczne zastrzeżenia były (jak się zdaje) przyczyną, że ani w Rzeszy Nie-

mieckiej ani we Francji nieznana jest instytucja zaoczności w podatkowem postępowaniu wymiarowem. W Rzeszy Niemieckiej niewniesienie zeznania o dochodach może pociągnąć za sobą dodatek do wymierzonego podatku (do 10%, § 170 niemieckiej ordynacji podatkowej) oraz grzywny lub kary (§ 202 tejże ordynacji); zaoczności niema ani w postępowaniu administracyjnem przed urzędami, ani w postępowaniu odwoławczem przed sądami skarbowemi (§ 256 tejże ordynacji; Becker, Reichsabgabenordnung, 7 wyd., 1930, str. 771). We Francji niewnoszący deklaracji ma utrudnioną pozycję w postępowaniu odwoławczem i ponosi koszty tego postępowania (Loi de finances z 15 lipca 1914 art. 19; Girault, Manuel de législation financière, t. II, 1925, str. 143).

Jedynie Austrja przedwojenna wprowadziła zaoczność do ustawy o podatku osobisto-dochodowym obok grzywien porządkowych (ustawa z 25 października 1896 § 205). Skąd się tam dostały te, dotąd gdzieindziej niespotykane przepisy o zaoczności podatkowej? Wytłumaczenie jest bardzo proste: na rok przed uchwaleniem powyższej ustawy o podatku dochodowym w Austrji, po bardzo ożywionej dyskusji, uchwalona została procedura cywilna, na zupełnie nowych zasadach oparta, a m. i. z nowem ukształtowaniem instytucji zaoczności. Z przepisów zatem cywilnego prawa procesowego przejęto tę instytucję, co okazało się wielkim błędem, bo nie wychowała podatników w pilnowaniu terminów postępowania, a z drugiej strony sankcjonowała w wielu przypadkach dowolność władz, będąc równocześnie powodem rozgoryczenia.

Polska ustawa o podatku dochodowym z 16 lipca 1920 w art. 50 i 63 naśladuje w tym względzie dokładnie ustawodawstwo austrjackie i inkorporuje instytucję zaoczności do polskiego ustawodawstwa podatkowego, zresztą bez użycia tego technicznego wyrazu. Granice tej instytucji wytyczone zostały z biegiem lat, w rezultacie judykatury i praktyki, bardzo szeroko i zd. m. daleko poza brzmienie przepisów. Płatnik w razie zaoczności nietylko tracił prawo, by władza wymiarowa żądała od niego wyjaśnień i by mógł przeprowadzić dowody na swoje twierdzenia, tracił prawo do uwzględnienia w tym przypadku swego spóźnionego zeznania i wyjaśnień, ale również w instancji odwoławczej prawo do zwalczania ustaleń faktycznych I instancji (mimo dopuszczenia go do wyjaśnień przed komisją odwoławczą); wreszcie (i to zd. m. wychodziło poza granice dawnego art. 50 ust. 5 i art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym) w razie zaoczności wyłączano z materjału, którym rozporządzała władza i na podstawie którego nastąpić miał wymiar, nietylko zeznanie, ale i wszystkie przez płatnika przedłożone już gotowe dowody. Pewne ograniczenia wnosiła judykatura NTA do tych szeroko pojętych uprawnień władzy, jako konsekwencji zaoczności: uchyleniu ulegało orzeczenie władzy tam, gdzie istniała dowolność, gdzie był brak umotywowania lub brak powołania artykułów o zaoczności; nie wolno było pomijać prawidłowych ksiąg osób prawnych, ani stosować zaoczności do osób zaprzeczających wogóle swój obowiązek podatkowy i t. d. Te wszystkie ograniczenia nie usunęły jednak bardzo szerokiego i surowego stosowania w praktyce instytucji zaoczności, zwłaszcza uzasadnianego tem, iż wyjaśnienia płatnika nie usunęły wątpliwości władzy co do prawdziwości i dokładności złożonych zeznań.

Nowa Ordynacja Podatkowa nie zna zaoczności w powyższem znaczeniu; nie tworzy wyjątków od zasady, że wymiar winien być oparty na materjale faktycznym (art. 76 § 1), zebranym przy pomocy szeregu środków dowodowych, przewidzianych ustawą (art. 76 § 2), przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, mających znaczenie dla wymiaru (art. 96 § 1), tak, ażeby wymiar odpowiadał prawdzie materjalnej, a uzasadnienie jego na piśmie (art. 108 § 2) ostało się przed zarzutami płatnika w odwołaniu. Nawet dla płatników, którzy nie złożyli zeznania, obowiązuje ta zasada (art. 76 § 5). Potwierdzona jest ona w instrukcji podatkowej, której § 222 wymaga „wyczerpu-

jącego i objektywnego zebrania materjału dla wszystkich płatników, nie wyłączając tych, którzy popadli w zaoczność lub na wezwanie nie przedłożyli żądanych dowodów". Okólnik zaś, przez Ministra Skarbu podpisany, z 29 stycznia 1935 L. D. V. 3817/1/35 (Dz. Urz. Min. Sk. z 1935 r. Nr. 3 poz. 55) podnosi tę zasadę do rzędu „rękojmi słusznych i sprawiedliwych wymiarów". „Nałożenie na władze wymiarowe tego obowiązku [t. j. oparcia wymiaru na materjale faktycznym] — głosi ten okólnik — jest podstawowem założeniem Ordynacji Podatkowej, któremu podporządkowane są inne przepisy". Na duże możliwości obrony płatnika w razie naruszenia tej zasady wskazuje Birgfellner w glosach OPA 667 i 738/34.

Jakie niedogodności podług nowej Ordynacji Podatkowej pociąga za sobą niedbałość podatkowa, t. j. nieterminowe przedłożenie zeznania, wyjaśnienia lub uzupełnienia źródeł?

O ile chodzi o płatnika nieprowadzącego ksiąg handlowych lub gospodarczych, władza, z obowiązku oparcia wymiaru na materjale faktycznym, używa wówczas wszystkich, ustawą jej udzielonych, środków do zdobycia i prawidłowego opracowania tego materjału. Niedbałość płatnika sama przez się zatem w instancji pierwszej żadnych złych następstw dla płatnika za sobą nie pociąga (art. 16 §§ 2 i 5 O. P., § 222 instr. pod.). Tylko w postępowaniu odwoławczem nie może płatnik powoływać się na dowody, których nie przedstawił w terminie na wezwanie, albo które winien był przedstawić z mocy ustawy (art. 114 § 2 O. P.).

O ile zaś chodzi o płatnika, prowadzącego księgi handlowe lub gospodarcze, wówczas niedbałość pozbawia płatnika prawa do dekretu wątpliwości ze wskazaniem konkretnych i istotnych okoliczności, dla których podaje się w wątpliwość jego zeznanie, lub okoliczności, dotyczących nowego, zeznaniem nieobjętego, źródła (art. 77 O. P.). Płatnik taki będzie miał wymiar dokonany z urzędu, na podstawie takiego materjału, jakim władza rozporządza (art. 79 § 1 O. P.). W istocie sytuacja jego przy wymiarze nie będzie się różniła od sytuacji płatnika nieprowadzącego ksiąg, wobec obowiązków, nałożonych na władzę co do sposobu ustalenia danych faktycznych.

Tak samo istotnych skutków nie będzie miała dalsza niedbałość w przypadkach, w których płatnik ma prawo do dekretu wątpliwości, taki dekret zostaje też do niego wystosowany, a on w terminie nie odpowie na postawione mu żądanie. Możliwość urzędowego wymiaru nie jest dla płatnika groźna, gdyż przed wymiarem będzie zobowiązana władza zgromadzić w odpowiedni sposób materjał. Pozostaje jedynie wspomniany wyżej rygor w postępowaniu odwoławczem i grzywna.

Dr. I. Weinfeld

1261.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zwolnienie teatrów państwowych i komunalnych, nie oddanych w dzierżawę.

Użyte w art. 3 p. 9 ustawy o podatku przemysłowym pojęcie „dzierżawa" ma takie znaczenie, jakie wynika z przepisów obowiązujących dzielnicowych kodeksów cywilnych.

Wyrok NTA z 7 października 1935 l. rej. 3647/34, 3671/34, 3674/34 w sprawie Stefana Krzywoszewskiego w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...Zaskarżone orzeczenia opierają się, o ile chodzi o stan faktyczny sprawy, na osnowie umowy z 23 maja 1932, zawartej między gminą m. Warszawy i skarżącym w przedmiocie prowadzenia przez tegoż trzech miejskich teatrów, Narodowego, Letniego i Nowego. Skarżący zarzuca wprawdzie w kasacji, że postanowienia tej umowy nie mogą być stosowane do okresu czasu przed jej zawarciem, i że poprzednio istniała inna umowa z daty 24 października 1931, NTA atoli nie uznał podniesionej tu okoliczności za istotną dla rozstrzygnięcia sporu. Pominąwszy okoliczność, że skarżący, jakkolwiek w odwołaniach powołał się na umowę z daty 24 października 1931, do jednego z nich dołączył jednak jedynie odpis umowy właśnie z daty 23 maja 1932, to merytorycznie istotne postanowienia tych umów w świetle własnych twierdzeń skarżącego się pokrywają poza odchyleniem, dotyczącem pokrywania podatku przemysłowego. Ale także to odchylenie powstało poza osnową samych umów, albowiem według treści skarg, dopiero odręcznem pismem prezydenta miasta z tej samej daty, co pierwsza umowa, przyrzeczono skarżącemu zwrot podatku lub też bezpośrednie pokrycie odnośnej należności przez gminę, gdyby skarżący nie uzyskał zwolnienia od tego podatku.

Władza orzekająca uznała obowiązek podatkowy za uzasadniony, ponieważ w konkretnym wypadku, wbrew twierdzeniu podatnika, nie zachodziły warunki do zwolnienia od podatku, przewidziane w art. 3 p. 9 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., gdyż teatry zostały skarżącemu oddane w dzierżawę.

Skarżący natomiast twierdził i twiedzi nadal, że zawarte z gminą m. Warszawy umowy, a zwłaszcza także umowa z 23 maja 1932, na którą powołuje się władza, nie są umowami o dzierżawę teatrów miejskich, o których mowa. Skarżący wskazuje z jednej strony na to, że strony umowę zawierające wzajemnego stosunku z umowy nie nazwały dzierżawą, lecz administracją poręczającą, oraz z drugiej na brak najistotniejszej, zdaniem skarżącego, cechy stosunku dzierżawnego, a mianowicie odpłatności umowy. W myśl bowiem postanowień umowy, skarżącego nie obciążał obowiązek płacenia jakiegokolwiek czynszu na rzecz gminy, oddającej mu teatry w poręczającą administrację, a wręcz przeciwnie, miasto oddało mu do bezpłatnego użytkowania zarówno gmachy teatralne jakoteż inwentarz teatralny, a ponadto zobowiązało się do różnych świadczeń na rzecz jego, m. i. także w postaci zakupu pewnej ilości przedstawień za umowną cenę. Skarżący natomiast zobowiązał się do prowadzenia powie-

rzonych mu teatrów dramatycznych w określonym rozmiarze i na odpowiednim poziomie, a zatem przyjął na siebie obowiązek czynienia, obcy zupełnie umowie o dzierżawę. Ponieważ — zdaniem skarżącego — niema stosunku dzierżawy między nim a gminą, przeto zachodzi warunek zwolnienia od podatku, określony w p. 9 art. 3 ustawy.

Wprawdzie władza pozwana słusznie podkreśliła w orzeczeniach, że samo miano, nadane przez strony stosunkowi, umową określonemu, nie rozstrzyga o istocie tego stosunku, a zatem z braku miana dzierżawy w umowie i z użycia miana administracji poręczającej nie można wnioskować o niestnieniu stosunku dzierżawnego, lecz z drugiej strony władza nie zaprzeczyła twierdzeniu skarżącego, ani że znamieniem istotnem dzierżawy jest odpłatność umowy, ani że umowy, zawarte między gminą m. Warszawy i skarżącym, są pozbawione tego pierwiastka odpłatności, względnie nie wskazała tych konkretnych postanowień umowy, w których dopatrzyła się odpłatności zobowiązań gminy w stosunku do skarżącego.

Stanowisko skarżącego, że ustawie o podatku przemysłowym w p. 9 art. 3 chodzi o dzierżawę w pełnem tego słowa znaczeniu, jest trafne. Zasadą bowiem tego przepisu jest zwolnienie od ciężaru podatkowego teatrów państwowych i komunalnych. Stosowanie tej zasady wyklucza jedynie oddanie takich teatrów w dzierżawę. Skoro zarówno według art. 1709 i 1711 kodeksu cywilnego Królestwa Polskiego, jakoteż według art. 1090 i 1091 austr. kod. cyw. oraz także §§ 535 i 581 niem. kod. cyw., najem lub dzierżawa rzeczy polega na odpłatności stosunku, przeto niema podstawy do supozycji, iż ustawa o podatku przemysłowym, wiążąc z dzierżawą teatru utratę zwolnienia podatkowego, ten stosunek pojęła szerzej i inaczej, aniżeli to wynika z tych przepisów prawnych, których zadaniem jest drogą odpowiednich norm regulować właśnie także tę dziedzinę wzajemnych stosunków prawnych jednostek, a temi przepisami są właśnie dzielnicowe kodeksy cywilne.

W myśl powyższych rozważań zatem NTA uznał, że władza wyszła w swych orzeczeniach z błędnego założenia prawnego, zaczem należało orzeczenia zaskarżone uchylić po myśli art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA.

1262.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwa, handlujące artykułami monopolowemi — zeznania o obrocie.

Pobieranie przy sprzedaży artykułów monopolowych scalonego podatku

od obrotu przez wymierzanie go od całkowitej sumy prowizji, udzielanej przy sprzedaży tych artykułów, zwalnia przedsiębiorstwo od podatku od obrotu odnośnie do tych artykułów i składanie w tym wypadku zeznań o obrocie jest tem samem zbędne.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 1 kwietnia 1935 2 K. 122/35.

... Art. 5 ustawy o podatku przemysłowym normuje sposób określania obrotu, podlegającego opodatkowaniu, i podaje, co w różnych przedsiębiorstwach należy uważać za obrót. W p. 5 art. 5 określono, że w przedsiębiorstwach komisowych za obrót uważa się sumę prowizji, komisowego oraz wszelkich innych wynagrodzeń za wykonane świadczenia i usługi. Rozporządzenie wykonawcze do ustawy (poz. 406/32) w § 23 wyjaśnia, że „podlegający opodatkowaniu obrót przedsiębiorstw handlowych, osiągnięty ze sprzedaży wyrobów państwowego monopolu tytoniowego i spirytusowego, ustala się w myśl art. 5 ustęp pierwszy p. 5 ustawy, przyjmując jako obrót sumę, stanowiącą różnicę między ceną pobieraną przez państwowy monopol, a wyznaczoną przez tenże monopol ceną sprzedażną". W ten sposób określono ściśle obrót przy sprzedaży artykułów, objętych monopolem tytoniowym i spirytusowym. Wobec możności tak ścisłego oznaczenia obrotu od tych artykułów Ministerstwo Skarbu uznało za wskazane ze względów praktycznych wprowadzić, zgodnie z upoważnieniem zawartem w art. 76 ustawy o podatku przemysłowym[1]), scalony podatek przemysłowy od tych artykułów, jakoteż od soli i losów, następnie od zapałek, cementu i cukru (poz. 529/32, 531/32, 798/33, 703/32 i 44/34 Dz. Ust.). Rozporządzenie Ministra Skarbu z 28 maja 1932 poz. 529 stanowi, że do opłacania scalonego podatku przemysłowego od wyrobów Państwowego Monopolu Spirytusowego obowiązana jest Dyrekcja tegoż Monopolu (§ 2), że scalony podatek wynosi 4% od całkowitej sumy prowizji (rabatu, różnicy ceny towaru i t. p.), udzielanej przy sprzedaży wyrobów Państwowego Monopolu Spirytusowego (§ 3), że scalony podatek obejmuje wszystkie fazy obrotu w handlu artykułami, wymienionemi w § 1 rozporządzenia, w stanie nieprzerobionym, że przedsiębiorstwa handlowe (cz. II lit. A taryfy) wolne będą od podatku przemysłowego od obrotu, przypadającego od obrotów, uzyskanych przy sprzedaży powyższych artykułów w stanie nieprzerobionym, od których został opłacony scalony podatek przemysłowy (§ 4), i wreszcie, że instytucje, wymienione w § 2 rozporządzenia (t. j. Dyrekcje Monopoli) uprawnione są do potrącania scalonego podatku od całkowitej sumy prowizji (rabatu, różnicy ceny to-

---

[1]) Obecnie art. 37 poz. 716/34 Dz. Ust.

waru i t. p.), udzielanej przy sprzedaży artykułów, określonych w § 1 rozp. (§ 5).

Skoro zatem przy sprzedaży artykułów monopolowych ustalony jest zgóry obrót i zysk hurtownika czy detalisty, który nie może sprzedawać tych artykułów po innych cenach, niż je oznaczają przepisy obowiązujące, skoro obrotem tym jest prowizja (różnica ceny towaru), udzielana przy sprzedaży tych artykułów, od której wymierza się i pobiera 4% tytułem scalonego podatku od obrotu i sumę tę potrąca się odrazu od całkowitej sumy prowizji (rabatu, różnicy ceny), udzielanej przy sprzedaży tych artykułów, tak, że przedsiębiorstwa handlujące temi artykułami wolne już są od podatku od obrotu odnośnie do tych artykułów (§ 4 rozp. i ust. ost. art. 125 ustawy[1]), to jasnem jest, że składanie zeznań o obrocie dla wymiaru podatku, który już został zgóry wymierzony i zapłacony przez potrącenie od prowizji, byłoby bezcelowe i nie miałoby racji bytu.

Skoro więc, jak wynika z akt sprawy, oskarżony prowadził handel wódek monopolowych, a nie stwierdzono, by sprzedawał także wódki niemonopolowe, słusznie sąd nie dopatrzył się w niezłożeniu przez oskarżonego zeznania o obrocie przestępstwa z art. 103 w związku z art. 52[2]) i 125 ustawy o podatku przemysłowym, wobec czego kasację Prokuratora oddalono.

1263.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zaliczka na podatek od obrotu — środki prawne.

Wezwanie z art. 56 ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu, ustalonem w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., nie podlega zaskarżeniu w toku instancyj. (Teza).

Postanowienie NTA z 28 lutego 1935 l. rej 437/34 w sprawie Spółdzielni spożywczej z ogr. odp. „Żywność" w Stryju przeciw Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie zaliczek na podatek przemysłowy od obrotu za r. 1933.

NTA pozostawił skargę bez rozpoznania z powodu swej niewłaści-

[1]) Obecnie art. 45 poz. 716/34 Dz. Ust.

[2]) Obecnie art. 74 § 2 Ordynacji Podatkowej i § 45 rozp. wykon. do O. P. (poz. 821/34 Dz. Ust.).

wości, albowiem zaskarżone orzeczenie zostało wydane na prośbę skarżącej o ograniczenie zaliczek na podatek przemysłowy w związku z wezwaniem, wystosowanem do skarżącej na zasadzie postanowienia art. 56 ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu, ustalonem w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., a jak to już NTA orzekł w wyroku swym z 12 grudnia 1928 l. rej. 4778/26 (Zbiór wyroków Nr. 1600), wezwanie z art. 56 ustawy o podatku przemysłowym, jako kwestja incydentalna, nie podlega zaskarżeniu w toku instancyj.

Ordynacja Podatkowa dopuszcza odwołania — a w konsekwencji skargi do NTA — od „orzeczeń" władz wymiarowych, dopuszczając przeciw „postanowieniom" jedynie zażalenie do jednej instancji bez prawa skargi na decyzję tej instancji (art. 109 i 124 O. P.). Orzeczeniem jest wedle Ordynacji Podatkowej akt władzy skarbowej, wydany w toku postępowania wymiarowego i odwoławczego, mocą którego nakłada się, zmniejsza lub uchyla podatek, grzywnę lub karę porządkową, — wszelkie inne natomiast akty są postanowieniami (art. 39 O. P.). Sądzić należy, że nietylko akty, zawierające pozytywną treść wspomnianą w art. 39 § 1 (nałożenie, zmniejszenie lub uchylenie podatku...), podpadają pod pojęcie orzeczeń, ale że będą również orzeczeniami negatywne akty władzy wymiarowej, załatwiające merytorycznie w toku postępowania wymiarowego lub odwoławczego prośbę strony o zmniejszenie lub uchylenie podatku, grzywny lub kary porządkowej — w sposób odmowny, a więc np. odmawiające przyznania ulg podatkowych.

Zachodzi pytanie, czy w świetle Ordynacji Podatkowej i innych miarodajnych przepisów zaliczka na podatek podpada pod pojęcie podatku, którego nałożenia, zmniejszenia lub uchylenia dokonuje się orzeczeniem, czy też akty takie, odnoszące się do zaliczek, mają być traktowane jako postanowienia.

O zaliczkach mówi art. 103 O. P.: „wymierzone podatki wraz z dodatkami oraz z a l i c z k i na poczet tychże podatków, które w myśl ustaw podatkowych mają być wpłacane przed wymiarem podatku, płatne są w terminach, oznaczonych w ustawach podatkowych". Art. 36 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 716/34 Dz. Ust.) stanowi, że „niewpłacone w terminach... kwoty zaliczek uważa się za zaległości podatkowe, podlegające przymusowemu ściągnięciu". Art. 2 ustawy z 18 marca 1935 poz. 129 Dz. Ust. stanowi, iż „uważa się za zaległości" nieuiszczone w terminie płatności daniny publiczne. Art. 1 ust. 2 tej ustawy wyjaśnia, że przez „daniny publiczne" rozumie ta ustawa należności, wymienione w art. 1 ust. 1, ten zaś ustęp obejmuje pod p. g) „wszelkiego rodzaju przedpłaty lub zaliczki na poczet wymienionych" w poprzednich punktach danin, a więc i na poczet wymienionych w p. a) państwowych podatków bezpośrednich.

Przepisy więc powyższe traktują zaliczki zupełnie równorzędnie z samym podatkiem i nie zawierają żadnego postanowienia, którebyby nakazywało uważanie ich za coś odrębnego od tych podatków, na których poczet są pobierane, za jakąś samoistną daninę lub za odmienny rodzaj daniny. Gdy zaś i z natury rzeczy wynika, że „zaliczka" na jakąś należność nie jest niczem innem, jak częścią tej należności, płatną lub wpłaconą przed terminem płatności całej należności — należałoby uznać, że użyte w art. 39 § 1 O. P. wyrażenie „podatek" obejmuje również i zaliczkę na podatek, mimo iż przepis ten, wyliczając podatek, grzywny, kary porządkowe, nie wymienia

osobno zaliczek na podatek. Wyliczenie to bowiem (nie obejmujące też np. 10% dodatku) wymienia tylko odrębne i różne co do swej istoty rodzaje należności skarbowych, wynikających z zastosowania ustaw, które normują wymiar i pobór podatków, wymienionych w art. 1 O. P., jak również z zastosowania przepisów samej Ordynacji, nie ma zaś na celu wyczerpującego wyliczenia wszystkich form pobierania tych należności (zaliczki, przedpłaty, raty, wykup świadectw przemysłowych i t. p.).

Z tych powodów sądzę, że wobec niezacieśnienia przez O. P. pojęcia orzeczeń ściśle do samych aktów wymiaru, lecz rozszerzenia go na wszelkie akty, dotyczące „nałożenia, zmniejszenia lub uchylenia“ podatku, decyzję władzy, odmawiającą w związku z toczącem się postępowaniem wymiarowem zmniejszenia zaliczki na podatek przemysłowy, należy uważać nie za postanowienie, lecz za orzeczenie, podlegające zaskarżeniu w toku instancyj, wobec czego pod rządem przepisów O. P. teza NTA, wypowiedziana w wyroku z 12 grudnia 1928 l. rej. 4778/26, nie będzie już miała zastosowania.

J. Pomianowski

1264.

OPŁATY STEMPLOWE.

Sprzedaż nieruchomości, połączona z darowizną części ceny sprzedaży.

Jeżeli właściciel nieruchomości sprzedaje ją swemu synowi i zarazem część ceny sprzedaży przekazuje bezpłatnie osobie trzeciej, to dochodzą do skutku dwie umowy: umowa sprzedaży nieruchomości i umowa o darowiznę na rzecz osoby trzeciej. Umowa sprzedaży podlega opłacie stemplowej w myśl art. 52 i 58 u. o. s. według całej ceny sprzedaży; umowa o darowiznę podlega przepisom o opodatkowaniu darowizn.

Wyrok NTA z 5 czerwca 1935 l. rej. 1104/33 w sprawie Karola Raua przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Według kontraktu... małżonkowie Rauowie zdali swemu synowi, Karolowi, swoje nieruchomości, kontraktem określone, za umówioną cenę zdania w kwocie 20.000 zł i wymienione w kontrakcie dożywocie dla zdających oraz inne świadczenia na rzecz rodzeństwa nabywcy (§ 1 kontraktu). Według § 2 z umówionej ceny zdania przekazują zdający tytułem przyszłej schedy po nich kwotę 18.000 zł na rzecz swych dzieci: Henryka, Marty, Frydy, Ottona, Lidji i Herty, po 3.000 zł dla każdego z nich, określając zarazem czas spłaty oraz wysokość odsetek i terminy ich płatności. Na nabywcę nałożono obowiązek wypłacenia reszty ceny zdania w kwocie 2.000 zł do rąk zdających. W § 3 zawarto postanowienie, że bez policzenia

na gotówkową cenę zdania, nabywca jest zobowiązany wydać a) swym 4 niezamężnym siostrom w razie zamążpójścia po jednej krowie lub zależnie od ich wyboru wypłacić każdej po 300 zł, b) bratu konia lub zależnie od wyboru uprawnionego 300 zł, oraz wyprawić ucztę weselną dla każdej ze wspomnianych sióstr kosztem po 100 zł. Według § 4 nabywca jest zobowiązany do wyszczególnionych tamże bezpłatnych świadczeń dożywotnich na rzecz zdających rodziców oraz do urządzenia własnym kosztem pogrzebu później zmarłego „wymiernika"; roczna wartość dożywocia wynosi 1.200 zł, a dożywotnicy liczą 76 względnie 64 lat życia, — wartość pogrzebu wynosi 200 zł. W § 6 podano wartość nieruchomości na 38.000 zł.

Skarga zaznacza, że wartość świadczeń, do których zobowiązany jest nabywca, wynosi 36.500 zł, ogólna zaś wartość zdanych nieruchomości 38.000 zł. Ponieważ do rąk zdających zobowiązany jest wypłacić tylko 2.000 zł, przeto tylko ta kwota podlega 4% opłacie z art. 52 u. o. s., reszta nie podlega żadnym opłatom stemplowym, gdyż chodzi o darowizny na rzecz 6 dzieci zdających, które to darowizny są wolne od podatku od darowizn. Tak samo wolne jest od podatku od darowizn zdanie nieruchomości na rzecz nabywcy, gdyż czysta wartość po potrąceniu świadczeń, do których on jest zobowiązany, wynosi zaledwie 1.500 zł. Skoro zaskarżone orzeczenie przyznaje, że kwota 18.000 zł stanowi darowizny na rzecz dzieci zdających, to kwoty tej nie można doliczać do ceny zdania 2.000 zł, płatnej do rąk zdających, którzy kwoty 18.000 zł nie otrzymują; zaskarżone orzeczenie obraża zatem art. 54 p. 1 i 52 p. 1 u. o. s. Zaskarżone orzeczenie byłoby tylko wówczas słuszne, gdyby świadczenia gotówkowe w łącznej kwocie 18.000 zł na rzecz dzieci zdających miały na celu umorzenie ich wierzytelności do zdających, o czem w konkretnym wypadku niema mowy.

Jak widoczne ze streszczenia skargi, strona skarżąca uznaje wymiar opłaty z art. 58 u. o. s. za zasadny odnośnie do kwoty 2.000 zł, zwalcza go zaś odnośnie do reszty, t. j. do kwoty 18.000, dotyczącej postanowień §§ 1 i 2 kontraktu. Oceniając zasadność powyższego stanowiska strony skarżącej, Trybunał wyszedł z postanowień kontraktu quaestionis.

Otóż z § 1 kontraktu wynika, że umówiono cenę zdania w kwocie 20.000 zł, zaś z § 2, że z umówionej ceny zdania zdający „przekazują", tytułem przyszłej schedy po nich, kwotę 18.000 zł na rzecz swych dzieci, a odnośne kwoty obowiązany jest nabywca wypłacić w sposób w tym paragrafie określony. Występują tu tedy dwa stosunki prawne: jeden między zdającymi, jako sprzedawcami, a Karolem Rauem, jako kupującym, drugi między zdającymi, jako darczyńcami, a innemi ich dziećmi, jako obdarowanemi. W jednym z tych stosunków skarżący jest nabywcą nieruchomości za 20.000 zł, w drugim działa jedynie jako dłużnik z tytułu przekazania części ceny kupna do wypłaty innym osobom.

Zdający związali tedy w § 2 świadczenia nabywcy, tam przewidziane, z umówioną ceną zdania, i to drogą przekazu. Ujęcia tego dokonano świadomie, o czem świadczy wyraźnie odmienne ujęcie rzeczy odnośnie do świadczeń z §§ 3 i 4 („bez policzenia na gotówkową cenę zdania"). Przedmiotem spornej opłaty jest jedynie pierwszy z stosunków prawnych, o których mowa wyżej, podczas gdy drugi stosunek prawny nie został poddany żadnej opłacie. Wobec tego sprawa może być oceniana jedynie z punktu widzenia elementów umowy, dotyczących tranzakcji pomiędzy zdającymi a skarżącym, a zatem z punktu widzenia tranzakcji, która, jak wyżej zaznaczono, jest wyłącznie umową kupna-sprzedaży.

Skoro więc cenę zdania ustalono w kontrakcie quaestionis na 20.000 zł, pozwana władza miała prawo uznać ten kontrakt odnośnie do aljenacji nieruchomości, której wartość wynosi powyższą kwotę, za podlegający w myśl art. 52 ust. 1 p. 1 u. o. s. opłacie stemplowej. Z tej przyczyny Trybunał oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

NTA zajął się analizą pisma quaestionis tylko częściowo, ustalając kwalifikację prywatno-prawną tylko dwóch postanowień umownych: od jednego z nich została wymierzona sporna opłata stemplowa, drugie wysunęła strona w postępowaniu przed NTA celem zmniejszenia podstawy wymiaru opłaty stemplowej. To ograniczenie uzasadnienia wyroku do przedmiotu sporu sprawia, że w powodach wyroku struktura tranzakcji, stwierdzonej pismem quaestionis, nie ujawnia się dość jasno. Uwagi niniejsze mają na celu analizę strukturalną całokształtu treści pisma, o którem mowa.

Tytuł prawny, na mocy którego Karol Rau stał się właścicielem danej nieruchomości, jest „umową mieszaną", w części obciążliwą (odpłatną), a w części darmą (negotium mixtum cum donatione). Składa się więc z dwóch umów, któremi są: 1) sprzedaż części danej nieruchomości za cenę 20.000 zł, płatną w gotówce, 2) darowizna reszty, której wartość wynosiła 18.000 zł. Ta darowizna nie podlega podatkowi od darowizn, gdyż wartość czysta, pozostająca po potrąceniu świadczeń, do których zobowiązał się obdarowany wobec rodziców i rodzeństwa, nie przewyższa minimum, wolnego od opodatkowania. Do wymienionych dwóch umów dołącza się jako trzecie ogniwo grupa umów, obejmująca darowizny na rzecz rodzeństwa Karola Raua. Przedmiot każdej z tych darowizn jest dwojaki: jednym jest część ceny sprzedaży, wymienionej wyżej pod 1, drugim są świadczenia, które Karol Rau ma wykonać poza ową ceną sprzedaży. Także te darowizny nie podlegają opodatkowaniu, gdyż ich wartość nie przewyższa minimum.

Ministerstwo Skarbu ogłosiło w swym Dzienniku Urzędowym szczegółowe zasady interpretacyjne, dotyczące opodatkowania (w formie opłat stemplowych oraz podatku od darowizn) umów między osobami, złączonemi węzłem rodzinnym, o zbycie nieruchomości, połączone z darowiznami na rzecz innych członków rodziny. Tekst, o którym mowa, mieści się w Nr. 19 i 26 wymienionego Dziennika z 1929 r., tworząc wykładnie 216 i 226. Wyrok NTA, wyżej przytoczony, jest zgodny z tezą, wypowiedzianą w dziale IV powołanych wykładni.

Achilles Rosenkranz

1265.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma, stwierdzające wykonanie umowy o świadczenie usług: Osoby, obowiązane do uiszczenia opłaty.

Obowiązek uiszczenia opłaty od pism, stwierdzających wykonanie umowy o świadczenie usług (art. 90 ust. 2 u. o. s.), ciąży na wystawcy pisma, bez względu na to, czy jest nim osoba, która się do usług zobowiązała, czy też osoba, która z usług korzystała. (Teza).

Wyrok NTA z 9 października 1935 l. rej. 3801/33 w sprawie Banku Cukrownictwa Sp. Akc. w Poznaniu — Oddział w Warszawie — przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym z 28 listopada 1932 Urząd opłat stemplowych w Poznaniu wymierzył Bankowi Cukrownictwa Sp. Akc. w Poznaniu opłatę stemplową na zasadzie art. 72, 74 i 90 u. o. s. od pism, wystosowanych przez tenże Bank do Spółdzielczego Banku Ludowego w Częstochowie z zawiadomieniem o zapisaniu na rachunku komisowym tego ostatniego Banku wymienionych w tychże pismach kwot, przypadających mu z tytułu prowizji. W odwołaniu skarżący Bank zwalczał wymiar, dowodząc, że z przepisów, zawartych w art. 72 i 90 u. o. s., wynika, iż opłacie stemplowej podlegają jedynie pisma, wystawione przez dostarczającego towar, a w danym wypadku przez świadczącego usługi.

Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 17 lutego 1933 odwołania nie uwzględniła, zaznaczając w motywach, że w świetle przepisów art. 72 i 90 u. o. s. jest bez znaczenia, kto wystawił pismo, o którem jest mowa w ust. 2 art. 90 u. o. s., czy świadczący usługi, czy też osoba, na rzecz której te usługi świadczono.

Powyższe orzeczenie Izby zaskarżył Bank Cukrownictwa do NTA, podtrzymując w skardze stanowisko, zajęte w odwołaniu.

NTA rozważył, co następuje:

Skarga, nie kwestjonując, że sporne pisma posiadają cechy pism, o których jest mowa w art. 90 ust. 2 u. o. s., zarzuca jedynie, że obowiązanym do uiszczenia opłaty stemplowej od tego rodzaju pism może być tylko świadczący usługi, t. j. w danym wypadku Spółdzielczy Bank w Częstochowie, nie zaś skarżący Bank, na rzecz którego usługi były wykonywane. To atoli stanowisko nie znajduje oparcia w postanowieniach ustawy. Mający bowiem tutaj zastosowanie przepis art. 90 ust. 2 u. o. s. głosi, że pisma, o które chodzi, podlegają opłacie stemplowej według zasad, poda-

nych w art. 72—74. Gdy zaś art. 74 w ust. 1 postanawia, że do uiszczenia opłaty jest obowiązany wystawca pisma wogóle bez względu na to, czy jest sprzedawcą towaru, czy też kupującym, lub też, jeśli chodzi o konkretne zagadnienie, czy jest świadczącym usługi, czy też korzystającym z tych usług, to w świetle tego przepisu upaść musi zarzut skargi, jakoby obowiązek podatkowy w odniesieniu do pism, stwierdzających wykonanie umowy o świadczenie usług, ciążył tylko na świadczącym usługi. Pozatem art. 90 ust. 2 powołuje się na pisma, wymienione w art. 72, a ten ostatni wymienia w ust. 2 zarówno potwierdzenia odbioru towaru przez kupującego, jak i potwierdzenia odbioru ceny sprzedaży przez sprzedawcę towaru.

Wobec powyższego należało uznać skargę za nieuzasadnioną i orzec jej oddalenie.

1266.

OPŁATY STEMPLOWE.

Podatek od nabycia nieruchomości w górnośląskiej części województwa śląskiego.

Przy ustalaniu wartości „zwyczajnej“ nieruchomości według § 11 ustawy o podatku od nabycia nieruchomości z 12 września 1919 Dz. Ust. Rz. str. 1617[1]) podstawę oszacowania winny zasadniczo stanowić rynkowe ceny sprzedażne, osiągnięte za nieruchomości tego samego rodzaju w miarodajnym czasie. (Teza).

Wyrok NTA z 15 kwietnia 1935 l. rej. 9997/32 w sprawie Waltera Fuchsa w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej dla administracyjnych spraw skarbowych przy Wydziale Skarbowym Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku od nabycia nieruchomości.

1267.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Dodatkowy wymiar.

W wypadku gdy osoba, która złożyła zeznanie majątku spadkowego, nie uczyni zadość obowiązkowi, wynikającemu z § 89 rozp. wykon. poz.

---

[1]) Ustawa ta została uchylona przez art. 171 p. 23 lit. b) u. o. s.

794/23 Dz. Ust., władza ma prawo z urzędu wznowić postępowanie i uskutecznić dodatkowy wymiar podatku spadkowego. (Teza).

Wyrok NTA z 6 maja 1935 l. rej. 1027/32 w sprawie Romana i Józefa Potockich w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku spadkowego.

...Z treści zaskarżonego orzeczenia wynika, że władza pozwana uzasadnia prawo dokonania dodatkowego wymiaru podatku spadkowego tem, iż w rozpoznawanej sprawie zachodziły okoliczności, uzasadniające wznowienie postępowania. Otóż skarżący ani w postępowaniu administracyjnem, ani też obecnie w skardze nie twierdzą, by wznowienie prawomocnie zakończonego postępowania w sprawie wymiaru podatku spadkowego nie było wogóle dopuszczalne; zwalczają oni jedynie prawo władzy dokonania dodatkowego wymiaru z uwagi na to, że zeznaniem majątku spadkowego objęli cały majątek spadkowy, a więc także i listy zastawne Kijowskiego Banku Ziemskiego, że okoliczność ta wynikała z ich podania do sądu o zatwierdzenie ich w prawach do spadku, skoro zaś władze bez żądania od nich wyjaśnień w tej kwestji uznały przy pierwotnym wymiarze podatku, że majątek pozostały za kordonem w Rosji Sowieckiej, a więc i wspomniane listy zastawne, nie przedstawia żadnej wartości, to obecnie dodatkowy wymiar podatku spadkowego nie jest ustawowo dopuszczalny.

Z tego wynika, że skarżący stoją na stanowisku, iż w rozpoznawanej sprawie nie zachodziły warunki wznowienia postępowania, prawomocnie zakończonego wymiarem podatku spadkowego. Stanowiska tego, znajdującego swój wyraz w zarzutach skargi, NTA nie mógł uznać za trafne. Jak wynika z treści zeznania majątku spadkowego z 14 stycznia 1923, skarżący zeznali pod poz. 5 papiery wartościowe, a ponadto zaznaczyli w zeznaniu, iż poza granicami Rzeczypospolitej znajdują się dobra..., co do których nie posiadają żadnych danych. Pismem z 11 kwietnia 1923 skarżący przedłożyli specyfikację papierów wartościowych, pozostałych w spadku. Ze specyfikacji tej wynika, że nie zostały nią objęte listy zastawne Kijowskiego Banku Ziemskiego. W związku z powyższem należało uznać, że z racji zeznania majątku spadkowego przez skarżących władze nie mogły wiedzieć i nie wiedziały, że majątek spadkowy obejmuje również listy zastawne Kijowskiego Banku Ziemskiego, i że z racji zeznania przy wymiarze podatku spadkowego nie mogły zajmować się oceną, czy i w jakiej wysokości wchodzą w skład majątku spadkowego wspomniane listy zastawne, a zatem faktycznie listy te nie były brane pod uwagę przy pierwotnym wymiarze podatku spadkowego.

Następnie skarżący twierdzenie swe, iż władze przy pierwotnym wymiarze podatku spadkowego zajmowały się kwestją oceny listów zastaw-

nych Kijowskiego Banku Ziemskiego, opierają na tem, iż Sąd Okręgowy w Równem przesłał tym władzom odpis swej decyzji z 15 lipca 1924, którą zatwierdził skarżących w prawach do spadku, a to na podstawie podania skarżących, w którem to podaniu pod poz. 10 nadmienili oni, iż majątek spadkowy obejmuje również safes w Oddziale Kijowskim Banku Handlowego w Warszawie. Z akt sprawy wynika, że podanie skarżących, wniesione do Sądu, znalazło się w tych aktach już po pierwotnym wymiarze podatku spadkowego, gdyż zostało dołączone do prośby z 27 października 1930, złożonej w Ministerstwie Skarbu, o zaniechanie dodatkowego wymiaru podatku spadkowego. Z treści decyzji Sądu Okręgowego w Równem, zatwierdzającej skarżących w prawach do spadku, wynika dalej, że Sąd ten nie wyszczególniał w niej części składowych majątku spadkowego, a tylko ogólnie przyznał skarżącym prawo do spadku po śp. Józefie Potockim. Akta sprawy nie ujawniają pozatem, by przy pierwotnym wymiarze podatku spadkowego przedmiotem rozważań władz, wymierzających ten podatek, były listy zastawne Kijowskiego Banku Ziemskiego. Na tej podstawie należało dojść do wniosku, że przy pierwotnym wymiarze podatku spadkowego władze, wymierzające podatek, nie zajmowały się wogóle kwestją, czy i według jakiej wartości listy zastawne Kijowskiego Banku Ziemskiego podlegają podatkowi spadkowemu, a to dlatego, że skarżący nie ujawnili w postępowaniu wymiarowem, by majątek spadkowy obejmował również te listy.

Jeżeli zatem skarżący twierdzą w skardze, iż władze przy pierwotnym wymiarze podatku spadkowego zajmowały się kwestją oceny tych listów dla wymiaru podatku spadkowego i że listy te uznały za bezwartościowe, to twierdzenie to należało uznać za nieuzasadnione, ponieważ nie znajduje ono oparcia w aktach sprawy. Również za nieuzasadnione należało uznać twierdzenie skargi, iż skoro władze w postępowaniu administracyjnem nie żądały od skarżących wyjaśnień co do majątku spadkowego za kordonem, a więc także i co do wspomnianych listów zastawnych, to tem samem uznały, iż majątek ten łącznie z listami nie przedstawia żadnej wartości. Skoro bowiem w postępowaniu administracyjnem nie było wogóle mowy o listach zastawnych Kijowskiego Banku Ziemskiego, jako części składowej majątku spadkowego, to władze nie miały obowiązku wyjaśniania kwestji tych listów, a niezażądanie wyjaśnień przez władze w tej materji musi pozostać bez wpływu na ocenę zasadności wznowienia postępowania w rozpoznawanej sprawie.

Po tych rozważaniach wstępnych należało przejść do rozstrzygnięcia kwestji, czy w spornej sprawie zachodziły warunki wznowienia postępowania, a w konsekwencji, czy dodatkowy wymiar podatku spadkowego, dokonany w wyniku wznowienia postępowania, jest wogóle dopuszczalny.

Według przepisów § 89 rozp. wykon. poz. 794/23 Dz. Ust., wydanego na podstawie delegacji, zawartej w art. 22 ust. ost. Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn poz. 391/23 Dz. Ust., jeżeli osoba, która złożyła zeznanie, dowiedziała się następnie, że do majątku, podlegającego podatkowi spadkowemu, należą przedmioty, nie objęte zeznaniem, lub wogóle jeśli ujawniły się okoliczności faktyczne, uzasadniające wymierzenie podatku w sumie wyższej, niż wynikająca z zeznania pierwotnego, to ma ta osoba w ciągu miesiąca od dnia, w którym otrzymała wiadomość o tym stanie rzeczy, złożyć właściwemu urzędowi skarbowemu zeznanie dodatkowe. O ile to zeznanie dodatkowe weszło do urzędu skarbowego po wymierzeniu podatku na podstawie zeznania pierwotnego, władza, wymierzająca podatek, ustala podatek spadkowy ponownie i uwzględnia odpowiednio podatek wymierzony pierwotnie. Przytoczonego wyżej przepisu prawnego nie można interpretować inaczej, aniżeli w ten sposób, że w przypadku, gdy płatnik, obowiązany do złożenia dodatkowego zeznania, takiego zeznania nie złoży, władza jest upoważniona sama wznowić postępowanie, o ile posiada dane faktyczne, uzasadniające obowiązek płatnika do złożenia dodatkowego zeznania.

W rozpoznawanej sprawie, jak to już wyżej wywiedziono, listy zastawne Kijowskiego Banku Ziemskiego nie zostały objęte zeznaniem majątku spadkowego. Z treści samej skargi wynika, że listy te nie zostały objęte zeznaniem dlatego, iż skarżący sami nie wiedzieli o istnieniu tych listów, wychodzili bowiem z założenia, że listów tych niema, gdyż zostały one odebrane właścicielom. Skoro zatem skarżący następnie dowiedzieli się, że do majątku spadkowego te listy należały, i ujawniły się okoliczności, uzasadniające ich wartość w wysokości, orzeczonej przez Komitet Likwidacyjny b. rosyjskich osób prawnych, to było obowiązkiem skarżących w związku z temi listami złożyć dodatkowe zeznanie. Dodatkowego jednak zeznania skarżący nie złożyli. W tych warunkach należało uznać, że władze miały prawo z urzędu wznowić postępowanie i uskutecznić dodatkowy wymiar podatku spadkowego.

Z powyższych względów należało oddalić skargę, jako nieuzasadnioną, bez wdawania się w ocenę zarzutów skargi, opartych na prawie cywilnem oraz okólniku Ministerstwa Skarbu, jako bezprzedmiotowych przy tym stanie sprawy.

Wyrok niniejszy dotyczy wypadków wymiaru podatku spadkowego na obszarze b. dzielnicy ros. W wyroku tym orzekł NTA, że w wypadku, gdy osoba, która złożyła zeznanie majątku spadkowego, n i e u j a w n i ł a w niem pewnych przedmiotów spadkowych, władza skarbowa ma prawo od chwili, w której się o tych przedmiotach dowiedziała, wznowić postępowanie i uskutecznić dodatkowy wymiar podatku spadkowego. To uprawnienie władzy skarbowej do uskuteczniania dodatkowego wymiaru od nie-

ujawnionych przedmiotów według stanu w dniu otwarcia spadku, a według wartości w czasie ustalenia szacunku (art. 20 ustawy z 24 marca 1923 poz. 296 Dz. Ust.), wypływa nietylko z powołanego w wyroku § 89 rozp. wykon. z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust., ale również z art. 41 samej ustawy z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust. Według tego artykułu przysługuje bowiem władzy skarbowej prawo do wymierzenia podatku w przeciągu lat dziesięciu od dnia, w którym prawo to powstało, a zatem i prawo uskutecznienia dodatkowego wymiaru w tymże okresie. Prawomocność orzeczenia wymiarowego nie przeszkadza wydaniu nowej decyzji wymiarowej, gdyż wspomniany art. 41, zezwalający na pobranie należnego podatku w okresie dziesięcioletnim od chwili powstania prawa do wymiaru, a zatem i tej części podatku, której pierwotnie omyłkowo, albo z innych przyczyn, nie wymierzono, zawiera tem samem przepis o dopuszczalności zmiany pierwotnej decyzji w tym okresie; nie istnieje zatem przy wymiarach podatku spadkowego i od darowizn zasada niewzruszalności pierwotnej decyzji. Kwestją dopuszczalności dodatkowego wymiaru zajmował się NTA już kilkakrotnie i stanął na tem samem stanowisku (p. wyrok z 6 czerwca 1934 l. rej. 5024/30, OPA 764/34 z glosą Dr. I. Weinfelda).

Zaznaczyć wypada, że w razie świadomego nieujawnienia pewnych przedmiotów w zeznaniu spadkowem, podatnik naraża się — prócz dodatkowego wymiaru — na grzywnę, względnie karę więzienia (art. 21 ustawy z 29 maja 1920).

Przy omawianiu ogłoszonego obecnie wyroku nie można pominąć zagadnienia, czy władzy skarbowej przysługuje prawo dodatkowego wymiaru w wypadkach ujawnienia pewnych przedmiotów spadkowych w zeznaniu spadkowem, których atoli władza, wymierzająca podatek, nie wliczyła do podstawy wymiaru podatku spadkowego. Tu mogą zajść trzy wypadki:

1. Władza skarbowa oświadczyła wyraźnie w swej decyzji wymiarowej, że przedmiotów tych nie wlicza do podstawy wymiaru, gdyż w chwili wymiaru nie przedstawiają żadnej wartości. Dodatkowy wymiar jest w tym wypadku tylko wtedy wykluczony, gdy przedmioty te w chwili wymiaru faktycznie były bezwartościowe, choćby przedstawiały później nawet wielką wartość; w myśl art. 20 ustawy z 24 marca 1923 poz. 296 Dz. Ust. miarodajna jest bowiem dla wymiaru podatku spadkowego wartość przedmiotów w dniu wymiaru, a w dniu tym przedmioty te nie miały żadnej wartości. Typowym przykładem są akcje, które w dniu wymiaru były bezwartościowe, a później uzyskały wysoki kurs. Jeśli jednakże ujawnione w zeznaniu spadkowem i nie wciągnięte do podstawy wymiaru przedmioty w chwili pierwotnego wymiaru przedstawiały pewną wartość, to władza skarbowa, mimo zawartego w decyzji wymiarowej oświadczenia, że przedmioty te uważa za bezwartościowe, może na podstawie wspomnianego art. 41 błąd swój w okresie dziesięcioletnim, licząc od dnia powstania prawa wymiaru podatku, naprawić i uskutecznić dodatkowy wymiar. Wobec ujawnienia tych przedmiotów przez podatnika w należytym czasie oraz okoliczności, że dodatkowe opodatkowanie tych przedmiotów jest tylko korekturą pierwotnego, z winy władzy skarbowej błędnego, wymiaru, winna władza ustalić szacunek tych przedmiotów według wartości w czasie pierwotnego wymiaru. Wymiar dodatkowy bowiem, wedle wartości w chwili uskutecznienia tego wymiaru, mógłby być niekiedy dla podatnika, który w swoim czasie przedmioty te ujawnił, dotkliwy, a mianowicie, gdy w chwili pierwotnego wymiaru wartość niewliczonych do podstawy wymiaru przedmiotów była znikoma, a w chwili dodatkowego wymiaru jest dość wielka.

2. Władza skarbowa co do pewnych przedmiotów, ujawnionych w zeznaniu spadkowem, a nie wciągniętych do podstawy wymiaru spadkowego, odroczyła wymiar do czasu wyjaśnienia ich wartości. W tym wypadku miarodajna jest treść odnośnego za-

strzeżenia i stosownie do treści tegoż może być uskuteczniony — o ile nie nastąpi przedawnienie — dodatkowy wymiar (§ 14 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust.).

3. Władza skarbowa nie wliczyła, z przeoczenia lub innego powodu, ujawnionych w zeznaniu spadkowem przedmiotów spadkowych do podstawy wymiaru i co do tej okoliczności w decyzji wymiarowej wcale się nie wypowiedziała. W tym wypadku, o ile również nie stanie na przeszkodzie przedawnienie, wymiar dodatkowy na podstawie art. 41 ustawy z 29 maja 1920 może nastąpić, a to, z powodów podanych pod 1, wedle wartości w chwili pierwotnego wymiaru.

Edward Werner

1268.

SPRAWY EGZEKUCYJNE I ODSETKI OD ZALEGŁOŚCI W PODATKACH.

Odpowiedzialność zarządcy spółki z ogr. odp. za podatek od lokali, wymierzony spółce.

Niedopuszczalne jest dochodzenie należności z tytułu nieuiszczonego przez spółkę z ogr. odp. podatku od lokali od zarządcy spółki w drodze administracyjnej.

Wyrok NTA z 13 marca 1935 l. rej. 5630/32 w sprawie Dr. Feliksa Niemczewskiego przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie podatku od lokali.

W dniu 7 września 1926 wpłynęło do Magistratu m. st. Warszawy podanie Dr. Feliksa Niemczewskiego z Warszawy o umorzenie podatku od lokalu Nr. 5/6 w kwocie 106,07 zł i od lokalu Nr. 51/52 w kwocie 148,17 zł domu przy ul. Poznańskiej 11, wymierzonego za III i IV kwartał 1925. Podanie swe motywował petent faktem, iż podatek od lokali w powyższych kwotach egzekwuje Magistrat z osobistego jego majątku, podczas gdy wspomniane lokale zajmowała w miarodajnym okresie firma „F. Niemczewski i Sp." spółka z ogr. odp., która w międzyczasie została zlikwidowana. Na podaniu tem znajduje się notatka „Sprostować, opodatkować faktycznego lokatora". Akta sprawy nie wykazują, czy i w jaki sposób został petent zawiadomiony o sposobie załatwienia tego podania. Do aktów sprawy dołączone są: 1) zaświadczenie Polskiej Dyrekcji Wzajemnych Ubezpieczeń, stwierdzające, iż lokale, o których mowa, zajmowała do grudnia 1925 firma „F. Niemczewski i Sp." spółka z ogr. odp. i że z dniem 1 stycznia 1926 przeszły one na rzecz nazwanej instytucji,

jako właścicielki domu, 2) relacja egzekutora, że Dr. F. Niemczewski „był członkiem spółki z ogr. odp.", która 5 lat temu została zlikwidowana, 3) wywiad z rejestru handlowego R. H. B. XXIII. 4093, z którego to wywiadu wynika, że kapitał spółki wynosił 2.000 zł i został w gotowiźnie w całości wpłacony, że zarządcą spółki jest Dr. Feliks Niemczewski, który zastępuje spółkę wobec władz i osób, prowadzi jej interesy, podpisując firmę, wreszcie, że likwidacja firmy nie została zgłoszona do dnia 18 czerwca 1930.

W dniu 24 maja 1930 wpłynęło do Magistratu m. st. Warszawy odwołanie, skierowane do Ministerstwa Spraw Wewn., w którem Dr. F. Niemczewski podniósł, iż firma „F. Niemczewski i Sp." spółka z ogr. odp., która zajmowała lokale Nr. 5/6 i 51/52 domu przy ul. Poznańskiej 11, nie rozpoczęła nawet swej działalności i po wyczerpaniu funduszów zwinęła swe biuro, przyczem nie prowadziła ksiąg handlowych, a dla braku funduszów nie przeprowadziła wykreślenia spółki z rejestru handlowego. Dalej podniósł odwołujący się, że na wniesione 7 września 1926 do Magistratu podanie o umorzenie podatku od lokali, wymierzonego spółce, otrzymał zawiadomienie Magistratu z 17 września 1926, że podanie to zostało uwzględnione. Mimo tego załatwienia, Magistrat po upływie 4 lat wszczął na nowo postępowanie egzekucyjne dla ściągnięcia z majątku osobistego odwołującego się podatku od lokali, wymierzonego firmie „F. Niemczewski i Sp." spółka z ogr. odp. W związku z powyższem prosił odwołujący się o uchylenie w stosunku do niego kroków egzekucyjnych, wdrożonych dla ściągnięcia podatku, wymierzonego firmie.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła powyższego odwołania i utrzymała w mocy zarządzenia egzekucyjne Magistratu, ponieważ odwołujący się jako jedyny wpisany do rejestru handlowego zarządca spółki z ogr. odp. „F. Niemczewski i Sp." na podstawie art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. z 8 lutego 1919 poz. 201 Dz. Pr. jest odpowiedzialny wobec osób trzecich za straty, wynikłe z powodu niewypełnienia przepisów ustawy i warunków umowy. Skoro więc odwołujący się jako zarządca spółki nie uiścił w terminie podatku, ani nie zawiadomił Magistratu o niemożności uiszczenia podatku przez spółkę, ani też nie przeprowadził w sposób przewidziany odnośnemi przepisami likwidacji spółki, przeto odpowiedzialność jego za podatek, wymierzony spółce, jest uzasadniona.

W skardze na powyższe orzeczenie zarzuca skarżący:

1) że niezgodnie z istotnym stanem rzeczy władza pozwana twierdzi, iż skarżący jako zarządca spółki nie wypełnił ciążących na nim obowiązków, ponieważ spółka nie rozpoczęła wogóle swej działalności, a poza-

tem skarżący jako zarządca spółki nie otrzymał nigdy nakazów zapłaty na podatek od lokali;

2) że ani Magistrat, ani władza pozwana nie podają, na jakiej zasadzie faktycznej i prawnej skarżący jest obowiązany płacić podatek, umorzony prawomocną decyzją Magistratu z 17 września 1926, bez uprzedniego uchylenia tej decyzji;

3) że zaskarżone orzeczenie nie rozprawiło się z konkretnemi zarzutami odwołania, iż wobec prawomocnego umorzenia podatku ponowne wszczęcie egzekucji nie jest dopuszczalne i że nie istnieją warunki dla osobistej odpowiedzialności skarżącego za podatek;

4) że wobec uprawomocnienia się decyzji Magistratu o umorzeniu podatku, ponowne wszczęcie tej sprawy narusza przepisy art. 100 i 101 rozporządzenia o post. admin. poz. 341/28 Dz. Ust.;

5) że przepisy art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. odnoszą się do wypadków, gdy spółka prowadzi działalność handlową, natomiast nie mogą mieć zastosowania do przypadków, kiedy spółka przed rozpoczęciem działalności handlowej została ze stratami rozwiązana, zresztą — zdaniem skarżącego — przepisy art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. mogą mieć zastosowanie wtedy, jeżeli wina zarządcy została stwierdzona przez sąd, a skarżący nie dopuścił się ani niedbalstwa, ani przeoczenia, ponieważ jako zarządca nie otrzymał nakazu płatniczego.

NTA rozważył, co następuje:

Jak wynika z aktów sprawy oraz z odpowiedzi władzy pozwanej na skargę, Magistrat m. Warszawy na skutek podania skarżącego z 7 września 1926 zwolnił skarżącego od obowiązku uiszczenia spornego podatku od lokali w charakterze bezpośredniego płatnika tego podatku, a to wobec stwierdzenia, iż lokale, od których wymierzono podatek, zajmowała w miarodajnym okresie firma „F. Niemczewski i Sp.". Po stwierdzeniu powyższego Magistrat przypisał podatek firmie, a wobec niemożności ściągnięcia od niej podatku dla braku majątku, skierował egzekucję podatku przeciw skarżącemu, jako jedynemu zawiadowcy spółki z ogr. odp., odpowiedzialnemu za zobowiązania spółki na podstawie art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. z 8 lutego 1919 poz. 201 Dz. Pr. Z powyższego wynika, że sporna sprawa powstała nie na tle realizowania odpowiedzialności skarżącego za podatek od lokali w charakterze płatnika tego podatku, lecz na tle realizowania odpowiedzialności skarżącego za podatek, wymierzony spółce z ogr. odp., a to na płaszczyźnie przepisów art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. W tych warunkach należało uznać za bezprzedmiotowe zarzuty skargi, streszczone pod p. 2, 3 i 4, a oparte na fakcie zwolnienia skarżącego od obowiązku zapłaty podatku od lokali w charakterze bezpośredniego płatnika tego podatku, ponieważ bezspornem jest między stro-

nami, iż w tym charakterze skarżący nie jest obowiązany do uiszczenia podatku.

Pozostaje zatem do rozpoznania jedynie zarzut skargi, że na podstawie art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. od skarżącego nie może być ściągnięty w trybie egzekucji administracyjnej podatek od lokali, wymierzony firmie „F. Niemczewski i Sp.“ w Warszawie. Ten zarzut skargi należało uznać za trafny. Według art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. „zarządcy wobec spółki i osób trzecich odpowiedzialni są z całego swego majątku i solidarnie za straty, wynikłe z powodu nieprawidłowego prowadzenia ksiąg, niewypełniania przepisów ustawy i warunków umowy, wreszcie nierzetelności składanych sędziemu rejestrowemu oświadczeń". Władza pozwana, jak wynika z zaskarżonego orzeczenia, stwierdziła odpowiedzialność skarżącego za podatek, wymierzony spółce z ogr. odp., na podstawie przytoczonych wyżej przepisów i na tej podstawie orzekła, że egzekucja administracyjna, wdrożona dla ściągnięcia od skarżącego podatku od lokali, przypadającego do zapłaty od spółki z ogr. odp., jest prawnie uzasadniona. Powyższe stanowisko władzy pozwanej należało uznać za mylne. Z samej bowiem istoty rzeczy wynika, że stwierdzenie odpowiedzialności zarządcy spółki z ogr. odp. za straty osób trzecich, wynikłe z powodu niewypełniania przepisów ustawy lub umowy spółki, jako zobowiązania, opartego na prawie cywilnem, należy wyłącznie do kompetencji sądów powszechnych. W konsekwencji należało uznać, że dopiero w razie stwierdzenia tej odpowiedzialności za konkretne straty przez sądy, mogą być dochodzone te straty, oczywiście także w drodze sądowej. Dochodzenie zatem straty z tytułu nieuiszczonego podatku od skarżącego w drodze administracyjnej nie jest dopuszczalne.

Skoro zatem władza pozwana wbrew temu, co wyżej wywiedziono, na podstawie art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. sama stwierdziła w zaskarżonem orzeczeniu odpowiedzialność skarżącego za podatek od lokali, przypadający do zapłaty od spółki z ogr. odp., i na tej podstawie orzekła, iż egzekucja administracyjna, wdrożona przeciwko skarżącemu dla ściągnięcia tego podatku, jest prawnie uzasadniona, należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

Zarówno na treść wyroku, jak i na jego uzasadnienie, godzę się bez zastrzeżeń. Sprawa mogłaby być wątpliwa na gruncie prawa dziś obowiązującego, bo art. 298 kod. handl., jakkolwiek podyktowany tą samą myślą, która stworzyła art. 10 dekr. o spółkach z ogr. odp., nakłada jednak na członków zarządu spółki osobistą i solidarną odpowiedzialność „za jej zobowiązania“, jeżeli egzekucja przeciw spółce okaże się bezskuteczną. Na podstawie brzmienia tego przepisu twierdzi np. Allerhand (Kodeks handlowy, str. 470 uw. 5), że roszczenie z art. 298 nie jest roszczeniem odszkodowawczem; gdyby stanąć na tem stanowisku, wypadałoby przyjąć, że wierzytelność,

której się na podstawie art. 298 dochodzi przeciw członkom zarządu, nie traci przez to pierwotnej swej natury prawnej, że więc, gdy chodzi o należność podatkową, dochodzić jej można drogą administracyjną. Zdania Allerhanda nie podzielam; roszczenie z art. 298 uważam za roszczenie o odszkodowanie, które ustawa nieznacznie zmodyfikowała, wprowadzając dwa domniemania: domniemanie winy członków zarządu w razie bezskuteczności egzekucji oraz domniemanie, że ta wina wywołała szkodę wierzyciela w wysokości niezaspokojonej części jego pretensji. Dowodzi tego zd. m. ustęp 2 art. 298, który kładzie wyraźnie nacisk na winę, a równocześnie pozwala bronić się wykazaniem, że wierzyciel nie poniósł szkody; modyfikacja polega więc jedynie na przerzuceniu ciężaru dowodu, a takie przerzucenie (p. Chełmoński w uzasadnieniu projektu Kom. Kodyf. do ustawy o spółkach z ogr. odp. str. 63) nie jest zmianą natury prawnej roszczenia. Rozumiem jednak, że na podstawie brzmienia art. 298 można bronić zdania przeciwnego; natomiast co do art. 10 dekr. o spółkach z ogr. odp. trudno zamieć wątpliwości, skoro przepis ten mówi wyraźnie o odpowiedzialności „za straty", zatem wyraźnie nadaje roszczeniu charakter roszczenia z prawa prywatnego. Strata będzie niejednokrotnie równa wysokości pretensji, której zaspokojenia wierzyciel nie uzyskał wskutek naruszenia przez zarządców przepisów ustawy, ale i w takim przypadku roszczenie o wynagrodzenie straty nie jest bynajmniej identyczne z ową niezaspokojoną pretensją; opiera się na innym tytule, i to na tytule, należącym wyłącznie do sfery prawa prywatnego, a więc można go dochodzić jedynie w zwykłej drodze prawa.

Stanisław Wróblewski

1269.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty wodociągowe w m. Krakowie — osoby obowiązane.

Według ustawy krajowej z 12 sierpnia 1899 Dz. Ust. Kraj. Nr. 94, zmienionej częściowo ustawą krajową z 10 października 1908 Dz. Ust. Kraj. Nr. 117, za opłatę wodociągową wobec gminy m. Krakowa odpowiada właściciel realności; art. 7 ustawy z 11 kwietnia 1924 o ochronie lokatorów poz. 406 Dz. Ust. nie daje podstawy do zmiany tego stanu prawnego w drodze uchwały rady gminnej.

Wyrok NTA z 21 października 1935 l. rej. 11.383/31 w sprawie Dr. Ludwika Baara i Anny Wilkoszowej przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie w przedmiocie opłat za nadmierne zużycie wody za lata 1924, 1925 i 1926.

Pismem z 18 maja 1931, wystosowanem do Prezydenta m. Krakowa, Wojewoda krakowski polecił zawiadomić Dr. Ludwika Baara i Annę Wilkoszową o nieuwzględnieniu odwołania z 16 kwietnia 1930 przeciw orzeczeniu Magistratu m. Krakowa z 21 marca 1930 w przedmiocie ściągnięcia w trybie egzekucyjnym zaległych opłat za nadmiar wody, zużytej w la-

tach 1924, 1925 i 1926 w realności położonej w Krakowie, w której mieszkali jako lokatorzy rekurenci. W tem orzeczeniu powołał się Magistrat na swoje wcześniejsze orzeczenie w sprawie z 5 kwietnia 1928. W odwołaniu domagali się wymienieni merytorycznego załatwienia sprzeciwu swego z 28 marca 1928 przeciw egzekucyjnemu zajęciu ruchomości z powodu braku tytułu prawnego do żądania egzekwowanych opłat od nich jako lokatorów domu. Wojewoda w zaskarżonej obecnie decyzji odesłał strony do wymienionego wyżej orzeczenia Magistratu, zaznaczywszy, że Magistrat podał do wiadomości rekurentów, iż opłaty ściągane były sposobem, przewidzianym w art. 24 ustawy z 17 grudnia 1921 poz. 6/22 Dz. Ust., tak, jak podatki lokatorskie, i że wobec tego za opłaty wodociągowe odpowiadają gminie bezpośrednio lokatorzy, a nie właściciel realności, stosownie do uchwały Rady m. Krakowa z 17 marca 1924, powziętej na podstawie art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., którą to uchwałą na czas trwania stosunków, wytworzonych skutkiem przepisu art. 7 ustawy o ochronie lokatorów, t. j. w latach 1924—1926, z konieczności stosowanie przepisów ustawy wodociągowej zawieszono i wprowadzono bezpośrednią odpowiedzialność lokatorów za opłaty wodociągowe.

NTA uznał skargę za uzasadnioną.

Sama władza pozwana stoi na stanowisku, że „ustawa wodociągowa dla m. Krakowa", czyli ustawa krajowa z 12 sierpnia 1899 o obowiązku właścicieli realności połączenia swoich domów z miejskim wodociągiem tudzież o zezwoleniu gminie m. Krakowa na pobór podatku gminnego od czynszów najmu i opłat gminnych, Dz. Ust. Kraj. Nr. 94, częściowo zmieniona ustawą krajową z 10 października 1908 Dz. Ust. Kraj. Nr. 117, została utrzymana w mocy przez przepis art. 30 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust. Ponieważ chodzi o ustawę względnie o ustawy, chociaż krajowe z czasów zaborczych, to przepisy takich ustaw, utrzymanych w mocy przez art. 30 ustawy państwowej, nie mogą być zmieniane lub uchylane inaczej, jak w drodze ustawodawczej (art. 3 Konstytucji z 17 marca 1921).

Pozwana władza twierdzi, że uchwała Rady miejskiej z 17 marca 1924, której treści w aktach sprawy, przedłożonych NTA, nie ustalono, miała tylko znaczenie wykonawcze w stosunku do art. 7 ustawy o ochronie lokatorów, albowiem, zdaniem władzy, przepisy pow. artykułu zawiesiły już przepisy ustawy wodociągowej o sposobie poboru opłat za wodę. Z podanej przez władzę treści tego artykułu jest widoczne, że ma ona na myśli ustawę z 11 kwietnia 1924 poz. 406 Dz. Ust., która według art. 33 weszła w życie dopiero z dniem 1 czerwca 1924, a zatem już z tego powodu nie mogła uchwała Rady miejskiej z 17 marca 1924 stanowić zarządzenia wykonawczego przepisu art. 7 tejże ustawy. Zresztą ani art.

7 ustawy z 11 kwietnia 1924, ani art. 5 poprzedniej ustawy z 18 grudnia 1920 poz. 19/21 Dz. Ust., nie dałyby podstawy prawnej do zmiany przepisów krajowej „ustawy wodociągowej“ z 12 sierpnia 1899 Dz. Ust. Kraj. Nr. 117/1908. W obydwóch ustawach zresztą jest mowa o tytułach do dalszej podwyżki komornego podstawowego, ustawą chronionego, m. i. o opłaty gminne za dostarczenie wody. Opłaty te zatem w myśl tych ustaw mają, o ile chodzi o stosunek między właścicielem domu a lokatorami, charakter składnika komornego. Władza nie przeczy, że w myśl § 9 ustawy wodociągowej w redakcji z 1908 r. za opłaty, o które spór się toczy, odpowiadał gminie bezpośrednio właściciel realności. Uchwała rady gminnej zatem nie mogła tego stanu prawnego zmienić.

Władza pozwana wskazuje jeszcze na art. 27 pow. ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., jako źródło prawne dla powziętej uchwały. Tem samem władza uznaje niedostateczność podstawy, zaczerpniętej z ustawy o ochronie lokatorów. Ale także ta druga podstawa zawodzi.

Art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923 określa jedynie w ust. 2 tryb wprowadzania obowiązkowych opłat za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz fakultatywnych opłat za czynności i poświadczenia urzędowe organów komunalnych, ale bynajmniej nie uprawnia do wniosku, że przepisy ustaw, według art. 30 tejże ustawy utrzymanych w mocy, mogą być zmieniane lub zawieszane także w drodze uchwał uprawnionych związków komunalnych.

Z powyższych zatem powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za sprzeczne z ustawą i orzekł jego uchylenie.

1270.

KONCESJE ELEKTRYCZNE.

Zmiana cen za energję elektryczną, określonych w koncesjach.

Sprawę zmiany cen za energję elektryczną, określonych w koncesjach, otrzymanych przez spółki, należące do obywateli francuskich, na terenie Państwa Polskiego przed wybuchem wojny europejskiej, regulują przepisy ustawy z 15 lipca 1920 poz. 466 Dz. Ust., a nie przepisy Konwencji polsko-francuskiej z 6 lutego 1922 poz. 149/24 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 8 marca 1935 l. rej. 8319/32 i 9442/32 w sprawie Francuskiej Spółki Akc. „Towarzystwo Elektryczności w Warszawie“ przeciw Ministrowi Przemysłu i Handlu w przedmiocie rewizji taryf.

Magistrat m. Warszawy zawarł w dniu 11 stycznia 1902 z Towarzystwem Akc. „Rosyjskie Towarzystwo Schuckert i Sp." umowę koncesyjną na 35 lat, udzielając temu Towarzystwu prawo urządzenia i eksploatowania w Warszawie oświetlenia elektrycznego. Prawa koncesjonarjusza przeszły następnie na skarżące Towarzystwo.

W okresie okupacji niemieckiej w Warszawie elektrownia warszawska była kierowana i eksploatowana przez okupacyjne władze niemieckie, a w r. 1918 na podstawie dekretu z 16 grudnia 1918 o przymusowym zarządzie państwowym poz. 67 Dz. Pr. zarząd przymusowy nad pomienionem przedsiębiorstwem zaczął sprawować Rząd Polski. W tym ostatnim okresie na żądanie zarządcy przymusowego utworzona została na mocy przepisów ustawy z 15 lipca 1920 o zmianie cen za dostarczanie energji elektrycznej poz. 466 Dz. Ust. komisja rozjemcza, która 21 stycznia 1921 wydała orzeczenie o zmianie od 29 października 1920 ceny sprzedażnej energji elektrycznej w Warszawie, określonej w koncesji w walucie rosyjskiej, na walutę markową, wyprowadzając wysokość opłat na podstawie cen materjałów i robocizny oraz warunków produkcji w październiku i listopadzie 1920 i zastrzegając, że w razie zmiany tych czynników cena sprzedażna energji elektrycznej może być przez zarząd elektrowni podwyższona lub obniżona według odpowiedniej formuły względności.

Od czasu wprowadzenia w Państwie Polskiem waluty złotowej opłaty zaczęto pobierać w tej ostatniej walucie.

Podaniami z 22 marca i 26 kwietnia 1932 Magistrat m. Warszawy zwrócił się do Ministerstwa Robót Publ. z prośbą o zezwolenie na powołanie ponownej komisji rozjemczej celem zmiany ceny za dostarczaną przez Towarzystwo Elektryczności energję elektryczną w m. Warszawie. Ministerstwo Robót Publ. decyzją z 5 maja 1932, powołując się na art. 9 ustawy z 15 lipca 1920, przychyliło się do prośby Magistratu i udzieliło zezwolenia na rewizję orzeczenia komisji rozjemczej z 21 stycznia 1921. Wobec powyższego Magistrat wezwaniem rejentalnem z 14 maja 1932 zażądał od skarżącej spółki wyznaczenia delegatów do pomienionej komisji. Towarzystwo Elektryczności wyznaczenia delegatów odmówiło, a jednocześnie wniosło 27 maja 1932 podanie do Ministerstwa Robót Publ., prosząc na wypadek, gdyby Magistrat zwrócił się z odnośnym wnioskiem do Ministerstwa, o niewyznaczanie wskazanej wyżej komisji z następujących powodów: Już od 20 sierpnia 1924 taryfa elektrowni warszawskiej obniżona została do wysokości, przewidzianej w koncesji, o czem elektrownia zawiadomiła Magistrat, a ten przyjął to oświadczenie do wiadomości. Z przepisów art. 1 i 9 ustawy z 15 lipca 1920 wynika, że mogą podlegać zmianie ceny podwyższone w stosunku do cen, ustalonych w kon-

cesji, natomiast nie jest przewidziane obniżanie cen koncesyjnych. W tej dziedzinie Spółce służy prawo nabyte zarówno na mocy art. 1143 kod. cyw., jak i na mocy przepisów Konwencji polsko-francuskiej z 6 lutego 1922 poz. 149/24 Dz. Ust. Spór odnośnie do taryf, jakie Spółka może pobierać, toczy się już przed sędzią-rozjemcą, wyznaczonym przez zainteresowane rządy na mocy przepisów wyżej wskazanej Konwencji. Sędzia-rozjemca orzeczeniem z 30 listopada 1929 uznał się za kompetentnego do rozstrzygania sporu pomiędzy Magistratem m. Warszawy a Towarzystwem Elektryczności, a orzeczenie to usankcjonował Rząd Polski przez opublikowanie regulaminu proceduralnego sędziego-rozjemcy w Dzienniku Ustaw (poz. 721/30). W tych warunkach sprawa, rozstrzygana przez sędziego-rozjemcę, nie może być jednocześnie rozpoznawana przez władze krajowe.

Ministerstwo Przemysłu i Handlu, do którego z dniem 1 lipca 1932 na mocy rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 21 maja 1932 poz. 479 Dz. Ust. przeszły po skasowaniu Ministerstwa Robót Publ. sprawy elektryfikacji i sprawy ustalania cen za energję elektryczną (art. 5), po rozpoznaniu wyżej streszczonego podania skarżącej spółki, orzeczeniem z 14 lipca 1932 prośby Towarzystwa nie uwzględniło, ponieważ Magistrat zaprzeczył, jakoby przyznał w r. 1924, iż ceny, za energję elektryczną wówczas pobierane, równe są cenom koncesyjnym, wobec czego faktu tego Ministerstwo nie może uznać za udowodniony, co się zaś tyczy twierdzenia Spółki, iż od jej woli zależy korzystać z cen ustalonych przez komisję rozjemczą, czy też powrócić do cen ustalonych w koncesji, to oświadczenie to nie ma w tym wypadku decydującego znaczenia, albowiem dopiero powołana komisja dokona rewizji orzeczenia z 21 stycznia 1921, a do wyznaczenia tej komisji Ministerstwo na mocy art. 9 ustawy z 15 lipca 1920 jest uprawnione. Towarzystwo podlega wszystkim przepisom ustawowym w Polsce, a więc i przepisom ustawy z 15 lipca 1920, co zostało wyraźnie zastrzeżone w koncesji z 23 czerwca 1927 (Monitor Polski Nr. 153) i w zapisie w rejestrze handlowym, wobec czego Konwencja polsko-francuska z 6 lutego 1922 w tym wypadku w rachubę nie wchodzi. W końcu orzeczenia zamieszczono pouczenie, iż orzeczenie to jest w administracyjnym toku instancyj ostateczne, stronom zaś służy prawo skargi do NTA.

Następnie na wniosek Magistratu m. Warszawy z 31 maja 1932 Ministerstwo, wobec odmowy skarżącej spółki wyznaczenia delegatów do komisji rozjemczej, orzeczeniem z 23 sierpnia 1932, wydanem w porozumieniu z Ministerstwem Spraw Wewn., powołało na zasadzie art. 3 cz. II ustawy z 15 lipca 1920 poz. 466 Dz. Ust. komisję rozjemczą w wymienionym w orzeczeniu składzie.

Na obie przytoczone wyżej decyzje Ministerstwa Przemysłu i Han-

dlu wniosła Francuska Spółka Akc. „Towarzystwo Elektryczności w Warszawie“ skargi do NTA, które są obecnie przedmiotem rozpoznania.

...Trybunał rozważył, co następuje:

Ustawa z 15 lipca 1920 o zmianie cen za dostarczanie energji elektrycznej poz. 466 Dz. Ust. oraz wykonawcze do niej rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu z 29 września 1920 poz. 653 Dz. Ust. stanowią, że o ile z przyczyny przesilenia ekonomicznego, wywołanego wypadkami wojennemi, wzrosły znacznie koszty wytwarzania energji elektrycznej, elektrownie mogą żądać podwyższenia ceny sprzedażnej energji elektrycznej, a gdy w tej dziedzinie nie nastąpi porozumienie pomiędzy stronami, spór mają rozstrzygać komisje rozjemcze i komisje rzeczoznawców (art. 1 i 2)....[1])

Przechodząc do oceny okoliczności sprawy niniejszej w świetle przytoczonych przepisów ustawy, NTA zaznacza, że na wniosek przymusowego zarządu elektrowni warszawskiej miało miejsce ustalenie cen za energję elektryczną przez komisję rozjemczą w dniu 21 stycznia 1921 i że w myśl zacytowanego art. 9 ustawy rewizji ustalonych w tem orzeczeniu cen mógł żądać zarówno zakład elektryczny, jak i Magistrat m. Warszawy, przyczem żądanie mogło dotyczyć zarówno podniesienia, jak i obniżenia cen, ustalonych poprzednio przez komisję rozjemczą. W tych warunkach należy przyjąć, że Ministerstwo Przemysłu i Handlu wobec otrzymania wniosku Magistratu m. Warszawy o obniżenie cen, ustalonych przez komisję rozjemczą w r. 1921, ze względu na zaszłe w międzyczasie zmiany warunków technicznych wytwarzania energji elektrycznej, oraz warunków ekonomicznych, wydając na mocy art. 9 ustawy zezwolenie na powołanie ponownej komisji rozjemczej dla merytorycznego rozpoznania wniosku Magistratu, działało w granicach przepisów powołanej na wstępie ustawy.

Skarżące Towarzystwo oświadcza, że w danym wypadku zezwolenie na powołanie nowej komisji rozjemczej nie powinno było być udzielone ze względu na ustalony już od 8 lat z Magistratem m. Warszawy powrót do koncesyjnych cen za energję elektryczną. Zdaniem skarżącego Towarzystwa, powrót ten nastąpił na podstawie ugody, zawartej w r. 1924 pomiędzy Towarzystwem i Magistratem m. Warszawy; zawarcia takiej ugody dopatruje się Towarzystwo w fakcie, że w piśmie do Magistratu z 28 lipca 1924 oświadczyło ono, iż od dnia 20 bieżącego miesiąca taryfa elektrowni warszawskiej obniżona została do wysokości przewidzianej w koncesji, wobec czego nie będą nadal nadsyłane perjodyczne obliczania cen podług orzeczenia komisji rozjemczej, na które to pismo otrzymało

---

[1]) W dalszym ciągu wyrok cytuje art. 3, 4, 5, 7 i 9 ustawy oraz §§ 5 i 7 rozp. wykon.

od Inspekcji Elektrycznej Magistratu m. st. Warszawy telefoniczne zawiadomienie, że Magistrat w dniu 9 września przyjął do wiadomości, że elektrownia zrzekła się wystawiania rachunków za prąd podług orzeczeń komisji rozjemczej i powróciła do taryf koncesyjnych przedwojennych w złocie. Jednakowoż w piśmie z 7 czerwca 1932, skierowanem do Ministerstwa Robót Publ., Magistrat m. st. Warszawy zaprzeczył, jakoby w sprawie tej nastąpiła w r. 1924 jakakolwiek ugoda czy układ między gminą m. st. Warszawy a skarżącem Towarzystwem, wywodząc, że taka ugoda czy układ dla swej ważności musiałby mieć formę dokumentu, podpisanego zgodnie z przepisem art. 51 dekretu o samorządzie miejskim (poz. 140/19 Dz. Pr.). W tej kwestji zauważyć należy, że gdyby nawet, jak twierdzi skarżące Towarzystwo, istotnie zapadła w dniu 9 września 1924 uchwała Magistratu m. Warszawy o przyjęciu do wiadomości oświadczenia elektrowni z 28 lipca, to jednak, skoro uchwała ta, jak to przyznaje skarżące Towarzystwo w piśmie z 2 czerwca 1932 do Ministerstwa Robót Publ., nie była Towarzystwu urzędowo na piśmie zakomunikowana, nie może ona być obecnie skutecznie powoływana jako dowód zawarcia przez Towarzystwo z Magistratem ugody w sprawie ustalenia ceny za prąd elektryczny. Jeżeli więc Minister Przemysłu i Handlu przyjął zgodnie z twierdzeniem Magistratu, a wbrew twierdzeniu skarżącego Towarzystwa, że układ taki w rzeczywistości nie nastąpił, nie mógł się Trybunał w takiem ustaleniu dopatrzeć zarzucanej w skardze wadliwości, polegać mającej na nieprzeprowadzeniu należytych dochodzeń celem wyświetlenia stanu faktycznego, czy też na przyjęciu stanu faktycznego sprzecznie z aktami. W tych warunkach przeprowadzenie jakichkolwiek dalszych dochodzeń, celem ustalenia okoliczności faktycznych i prawnych w tym kierunku, było zbędne.

Nie można również wyciągać wniosku, że nastąpił — pod względem prawnym — „powrót do przedwojennych cen koncesyjnych", z faktu, iż skarżące Towarzystwo pobierało od 20 lipca 1924 ceny, odpowiadające przerachowaniu stawek, wyrażonych w akcie koncesyjnym w walucie rublowej, na walutę złotową według stosunku wartości tych walut, wyrażonej w złocie.

Przedewszystkiem w myśl zacytowanego wyżej art. 7 ustawy z chwilą ustanowienia cen za energję elektryczną przez komisję rozjemczą, zostają tem samem uchylone ceny umowne, wymienione w koncesji. Od tej chwili obowiązują już ceny, ustalone przez komisję rozjemczą, które następnie mogą na podstawie art. 9 ustawy podlegać zmianie zarówno w kierunku podwyższenia, jak i obniżenia.

Nawet ustalenie przez komisję rozjemczą stawek, odpowiadających ściśle stawkom przedwojennym, przerachowanym według wartości złota,

nie byłoby z prawnego punktu widzenia powrotem do cen dawnych, lecz ustaleniem nowych cen, mających swe oparcie prawne w orzeczeniu komisji, a nie w wysokości dawnych taryf. Tem bardziej nie może mieć takiego znaczenia okoliczność, że skarżące Towarzystwo pobierało faktycznie stawki, odpowiadające takiemu przerachowaniu, a równocześnie bardzo zbliżone do stawek, które wynikałyby z metody przerachowania, ustalonej przez komisję rozjemczą. Ponieważ stawki te były w tym okresie czasu nieco niższe od stawek, wynikających z tej metody przerachowania, Magistrat m. st. Warszawy, jako reprezentant interesów ludności, nie miał powodu domagać się od skarżącego Towarzystwa pobierania stawek wyższych, co nie tamowało ani Towarzystwu prawa do przywrócenia każdej chwili stawek, mających uzasadnienie w orzeczeniu komisji rozjemczej, lub też do wystąpienia z wnioskiem o podwyższenie tych stawek w drodze poddania tego orzeczenia rewizji na mocy art. 9 ustawy, ani też Magistratowi do wystąpienia z wnioskiem o ich dalsze obniżenie na tejże drodze.

W tych warunkach Trybunał nie dopatruje się w zaskarżonem orzeczeniu naruszenia przepisów ustawy z 15 lipca 1920.

Przechodząc zkolei do oceny następnego zarzutu skargi, mianowicie zarzutu niewłaściwości Ministra Przemysłu i Handlu do rozstrzygania sprawy ustalenia taryfy na energję elektryczną na terenie m. Warszawy ze względu na przepisy Konwencji polsko-francuskiej, dotyczącej majątków, praw i udziałów, podpisanej w Paryżu w dniu 6 lutego 1922 (poz. 149/24 Dz. Ust.), oraz ze względu na to, że spór pomiędzy skarżącem Towarzystwem i Magistratem m. st. Warszawy w tej sprawie toczy się już przed sędzią-rozjemcą, wyznaczonym zgodnie z przepisami tej konwencji, NTA rozważył, co następuje:

Skarżące Towarzystwo nie precyzuje dokładnie, jaki mianowicie przepis tej konwencji ma wykluczać zastosowanie względem niego procedury przewidzianej w powołanej ustawie z 15 lipca 1920 w celu ustalenia pobieranych przez nie cen za energję elektryczną, i zarzuca ogólnikowo obrazę art. 5 tej konwencji.

Konwencja ta, jak wynika z jej postanowień, obejmuje sprawy, wynikające z restytucyj przewidzianych w Traktacie Wersalskim i w innych traktatach pokojowych (art. 1), unieważnienia czynności władz nieprzyjacielskich, skierowanych do majątków obywateli stron kontraktujących (art. 2), likwidacyj majątków spowodowanych zarządzeniami wojennemi (art. 3), uznania za ważne praw, nabytych przez obywateli francuskich, oraz koncesyj, uzyskanych na terenie Państwa Polskiego przez obywateli francuskich przed wojną europejską, zachowania warunków tych koncesyj oraz przedłużenia czasu ich trwania (art. 5), przelewu praw w spółkach i uznania uchwał ogólnych zgromadzeń spółek (art. 7 i 8),

wreszcie kontraktów, zawartych pomiędzy stronami, które po myśli § 1 aneksu do Konwencji uważane być mają za rozwiązane (art. 11—15).

Jak wynika z tego zestawienia, Konwencja w żadnym swym przepisie nie normuje sprawy wysokości taryf i cen, jakie mogą pobierać w Polsce francuscy koncesjonarjusze; w szczególności nie normuje tej sprawy również wymieniony w skardze art. 5. Jedynym przepisem tego artykułu, który mógłby mieć związek z wysokością taryf, jest przepis, zawarty w ostatniem zdaniu ustępu 2, głoszący, że koncesje, udzielone przed 1 sierpnia 1914, a dotyczące m. i. eksploatacji urządzeń publicznych, pozostają ważne na warunkach i aż do upływu terminów, przewidzianych w aktach koncesji lub dzierżawy. Jednakowoż warunek koncesji, dotyczący wysokości cen za energję elektryczną, wyrażonych w rublach i kopiejkach, musiał automatycznie ulec zmianie z chwilą, gdy waluta rublowa straciła obieg w Państwie Polskiem. W tych warunkach koniecznością nieodpartą stało się przeliczenie wyrażonych w tej walucie cen na inną walutę, mianowicie na walutę obowiązującą w Polsce. W kwestji sposobu tego przeliczenia nie zawiera cyt. Konwencja żadnego przepisu, w szczególności nie przewiduje ona, by ceny te miały ulec przeliczeniu na nową walutę w stosunku do wewnętrznej wartości obu walut, wyrażonych w złocie. W tym stanie rzeczy przyjąć należy, że przerachowanie tych cen może nastąpić jedynie i wyłącznie na podstawie wewnętrznego ustawodawstwa polskiego, podobnie jak i ustawodawstwo wewnętrzne drugiego kontrahenta, t. j. Francji, normuje jedynie i wyłącznie kwestję, w jakiej mierze taryfy, pobierane przez analogicznych koncesjonarjuszów we Francji, podlegają przerachowaniu lub rewizji z uwagi na okoliczność, że frank francuski utracił wedle miernika złota ⅔ swej przedwojennej wartości. Wynika to w szczególności z zasad międzynarodowego prawa, zarówno prywatnego, jak administracyjnego. W myśl tych zasad stosunki prawne między spółką akcyjną „Towarzystwo Elektryczności w Warszawie" a jego krajowymi klientami muszą podlegać prawu polskiemu, skoro umowy o dostawę prądu są w Polsce zawierane i w Polsce wykonywane, dłużnicy, t. j. klienci elektrowni, zamieszkują w Polsce, a waluta, w której wyrażone były ceny za energję elektryczną, miała obieg w Polsce, brak zatem jakiegokolwiek łącznika, któryby pozwalał na poddanie tych stosunków innemu prawu (por. Sułkowski, „Questions soulevées dans les rapports internationaux par les variations de valeur des signes monétaires", str. 29—77, wydawnictwo Academie de droit international w Hadze).

W sprawie sposobu przerachowania należności, które opiewały na waluty, poprzednio w Polsce obowiązujące, na walutę złotową — obowiązują w zasadzie przepisy rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 maja 1924 o przerachowaniu zobowiązań prywatno-prawnych, znowelizowanego

rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 27 grudnia 1924 poz. 213/25 Dz. Ust., oraz rozporządzeń dodatkowych Prezydenta Rzplitej z 27 i 28 grudnia 1924 poz. 1025, 1026, 1027, 1028, 1029 i 1030 Dz. Ust. W myśl tych przepisów do rozstrzygania o sposobie przerachowania należności, co do których brak wyraźnych norm o mierze ich przerachowania, powołane są w zasadzie sądy powszechne, jednakowoż w pewnych przypadkach mogą o nich rozstrzygać i władze administracyjne (§ 48 p. 3 rozporządzenia z 14 maja 1924), przyczem tak jedne, jak i drugie kierować się winny wyraźną lub dorozumianą wolą stron, a w braku takiej wskazówki zasadami uczciwego obrotu (dobrej wiary) przy wykonywaniu zobowiązań, oraz względami słuszności. Przepisy ustawy z 15 lipca 1920, mające jako lex specialis pierwszeństwo przed temi ogólnemi przepisami, znajdują się jednak z niemi w pełnej harmonji, przekazując sprawę ustalania wysokości, a zarazem przerachowywania taryf za energję elektryczną wspomnianym wyżej komisjom rozjemczym, czy też komisjom rzeczoznawców, oraz nakazując tym komisjom kierować się względami na wysokość kosztów wytwarzania energji elektrycznej.

Ustalona w tej ustawie kompetencja polskich władz administracyjnych do decydowania w tej kwestji znajduje się również w harmonji z zasadami międzynarodowego prawa administracyjnego, w myśl którego państwo, na którego terytorjum dane przedsiębiorstwo jest wykonywane, jest wyłącznie uprawnione do regulowania sposobów jego wykonywania także przez obywateli obcych (por. Neumeyer, Internationales Verwaltungsrecht, t. II, str. 136—137, 149—159).

Wynika to zresztą z przepisów powołanej przez skarżące Towarzystwo Konwencji polsko-francuskiej z 6 lutego 1922, gdyż art. 4 tej Konwencji głosi, że Polska zobowiązuje się zapewnić majątkom, prawom i udziałom, przywróconym obywatelom francuskim, takie samo traktowanie, co majątkom, prawom i udziałom tego rodzaju, należącym do jej własnych obywateli, i nie poddawać po wejściu w życie Konwencji wspomnianych majątków, praw i udziałów żadnemu zarządzeniu, naruszającemu własność, które nie byłoby stosowane również do majątków, praw i udziałów jej obywateli. W harmonji z tą ogólną zasadą traktowania obywateli francuskich i ich praw majątkowych narówni z obywatelami polskimi i ich prawami majątkowemi, przewiduje art. 7 ust. 3 Konwencji, że należące do obywateli francuskich spółki, uprawiające na terenie Państwa Polskiego przemysł, który ma charakter użyteczności ogólnej, mogą być poddane specjalnym ograniczeniom na mocy polskich ustaw lub decyzji Rady Ministrów. Elektrownie należą niewątpliwie do kategorji przemysłu, mającego charakter użyteczności publicznej, a zatem i z tego tytułu elektrownia warszawska podlega takiej specjalnej w tej dziedzinie ustawie

polskiej, jaką zgodnie z przytoczonym przepisem art. 7 Konwencji jest ustawa z 15 lipca 1920.

Wreszcie dodać trzeba, że samo skarżące Towarzystwo poddało się działaniu tej ustawy przy sposobności uzyskiwania zezwolenia na dalszą działalność w Państwie Polskiem. Zezwolenie to udzielone mu zostało na skutek jego podania postanowieniem Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 23 czerwca 1927, wydanem na podstawie ustawy z 29 kwietnia 1919. Postanowieniem tem wymienieni Ministrowie po przyjęciu do wiadomości statutu francuskiej Spółki Akcyjnej pod firmą „Compagnie d'Electricité de Varsovie", mającej siedzibę w Paryżu, udzielili jej zezwolenia na dalsze wykonywanie działalności w Państwie Polskiem na wymienionych w temże postanowieniu warunkach, a w tej liczbie (p. 6) pod warunkiem, że spółka obowiązana będzie w swej działalności ściśle stosować się do przepisów rozporządzenia Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 13 czerwca 1922 w przedmiocie udzielania pozwoleń zagranicznym spółkom akcyjnym oraz komandytowo-akcyjnym na działalność w Państwie Polskiem poz. 464 Dz. Ust. (Monitor Polski Nr. 156/27). Rozporządzenie powyższe w § 10 stanowi, że spółki zagraniczne, dopuszczone do działalności w Państwie Polskiem, podlegają wszelkim prawom, przepisom i rozporządzeniom obowiązującym w Polsce. Ubiegając się o to zezwolenie, skarżące Towarzystwo wiedziało, że będą je obowiązywały wszystkie przepisy ustaw polskich, dotyczące przemysłu elektrycznego, w tej liczbie i przepisy cyt. ustawy z 15 lipca 1920, i dobrowolnie się tym przepisom poddało.

Skarżące Towarzystwo jednak podnosi, że i Konwencja polsko-francuska z 6 lutego 1922, ratyfikowana przez Sejm Polski i opublikowana w Dzienniku Ustaw, jest również obowiązującą w stosunkach wewnętrznych w Państwie Polskiem normą prawną, narówni z ustawami, przez władze polskie uchwalonemi. Niewątpliwie tak jest, lecz, jak to wyżej wykazano, Konwencja ta nie zawiera żadnego przepisu szczególnego, któryby normował sprawę przeliczania taryf, ustalonych w walucie rublowej, na walutę złotową, jak również nie zawiera żadnego postanowienia, z którego możnaby było wydedukować, że przepisy cyt. ustawy z 15 lipca 1920 nie mogą być stosowane do zakładów elektrycznych, należących do obywateli lub spółek francuskich. Dopatrywanie się sprzeczności pomiędzy postanowieniami Konwencji a przepisami cyt. ustawy jest tem bardziej pozbawione podstawy, że Konwencja powyższa, jako prawo wyjątkowe, stanowiące wyłom w ustawodawstwie polskiem i przewidujące nawet w pewnych wypadkach jurysdykcję międzynarodową, winna podlegać wykładni ścisłej i może być stosowana tylko w wypadkach, w których wyraźnie jest do tego powołana. Jak już wyżej przedstawiono, Konwencja ta

ma na względzie spory, które mogłyby powstać odnośnie do majątków obywateli stron kontraktujących w związku z wypadkami wojennemi z czasu wojny europejskiej i zarządzeniami władz nieprzyjacielskich w czasie trwania wojny, lub też spory, wypadkami wojennemi spowodowane. Ma ona zatem na celu likwidację następstw czasów wojennych w zakresie majątków obywateli stron kontraktujących, natomiast gdy chodzi o stosunki majątkowe tych obywateli w normalnym toku życia, nakłada na Państwo Polskie obowiązek traktowania obywateli francuskich i ich majątków narówni z obywatelami własnymi i z majątkami obywateli własnych. Spór pomiędzy Elektrownią Warszawską i Magistratem m. Warszawy o zmianę orzeczenia Komisji Rozjemczej z r. 1921, wydanego na podstawie przepisów ustawy z 15 lipca 1920, powstały w r. 1932, nie może być żadną miarą traktowany jako sprawa, związana z likwidacją następstw działań wojennych lub zarządzeń władz okupacyjnych, i już choćby z tego względu nie można nawet przy najbardziej rozszerzającej interpretacji rzeczonej Konwencji, która zresztą, jak to zaznaczono, jest niedopuszczalna, dopatrzeć się w Konwencji przepisów, które byłyby miarodajne dla oceny tego rodzaju sporu. Wprawdzie także w art. 1 ustawy z 15 lipca 1920 zaznaczono, że powodem jej wydania było przesilenie ekonomiczne, wywołane przez wypadki wojenne, które odbiły się i na warunkach wykonywania przemysłu elektrycznego, niemniej ustawa ta nie zawiera zastrzeżeń, ażeby miała mieć charakter przejściowy, — przeciwnie, z przepisów w niej zawartych, a w szczególności z przepisów art. 9, wynika, że wydana ona została celem regulowania przewidzianych w niej spraw na czas nieograniczony. Ustawa ta obowiązuje dotychczas, co jest tem bardziej zrozumiałe, że trwająca od szeregu lat po zakończeniu wojny europejskiej chwiejność w stosunkach ekonomicznych i walutowych przybrała w życiu społeczeństw europejskich charakter zjawiska względnie trwałego, w każdym razie zjawiska, które do chwili obecnej nie ustąpiło.

To też ostatni z podniesionych w skardze zarzutów, mianowicie zarzut, że do rozstrzygania sprawy pomiędzy skarżącem Towarzystwem i Magistratem m. Warszawy co do wysokości taryf jest kompetentny sędzia-rozjemca, wyznaczony na mocy przepisów wspomnianej Konwencji, uważać należy również za nieuzasadniony, jak to bowiem wyżej zaznaczono, sprawa zmiany cen za energję elektryczną nie podlega wogóle przepisom Konwencji polsko-francuskiej, lecz jest regulowana przez ustawy polskie, władza pozwana zatem nie miała podstawy do uchylenia się od rozpoznania sporu pomiędzy Elektrownią Warszawską i Magistratem m. Warszawy na podstawie obowiązujących w Państwie Polskiem przepisów.

Z powyższych względów NTA nie dopatrzył się w orzeczeniu władzy

pozwanej z 14 lipca 1932 zarzucanej mu przez skarżące Towarzystwo niezgodności z przepisami ustawowemi. . . .

Sprawa Towarzystwa Elektryczności, które powołuje się w swej skardze na Konwencję polsko-francuską z 6 lutego 1922, nasuwa zagadnienie stosunku norm prawa międzynarodowego do prawa wewnętrznego. Na tle tego ogólnego zagadnienia zarysowały się dwie teorje: t. zw. teorja monistyczna (Kelsen, Duguit, Krabbe), wedle której obie te gałęzie prawa stanowią jedynie części jednego systemu prawnego, i teorja dualistyczna (Anzilotti, Triepel), która opierając się na istotnej różnicy stosunków, jakie regulują prawo międzynarodowe i wewnętrzne, uznaje w obu dziedzinach dwa odrębne systemy prawne. Pozostawiając na boku tę kontrowersję doktrynalną, można tu wspomnieć, że raczej należałoby pójść śladami teorji dualistycznej, która lepiej godzi się z logiką faktów i łatwiej rozwiązuje praktyczne trudności.

Postanowienia umowy międzynarodowej regulują stosunki tylko między państwami, które je zawierają. By stać się normami wiążącemi w odniesieniu do stosunków wewnątrz państw, muszą one ulec przemianie w prawo wewnętrzne. Sposób wcielenia ich w system prawa wewnętrznego może być rozmaity. Wypada zaznaczyć, że forma takiej transformacji niezawsze u nas nie pozostawiała nic do życzenia (prof. Juljan Makowski, Teorja i technika zawierania umów międzynarodowych). O ile chodzi o umowy międzynarodowe, wymagające konstytucyjnego zatwierdzenia przez ciała ustawodawcze, to przemiana ich w prawo wewnętrzne odbywa się tym trybem, iż Sejm uchwala ustawę sformułowaną zazwyczaj w trzech punktach: pierwszy obejmuje zatwierdzenie umowy przez Sejm, drugi zawiera upoważnienie dla Prezydenta Rzplitej do podpisania ratyfikacji umowy, trzeci wreszcie ogranicza się do zlecenia Ministrowi Spraw Zagranicznych wykonania „niniejszej ustawy". Biorąc więc rzecz ściśle, należałoby odnieść to zlecenie tylko do czynności związanych z podpisaniem ratyfikacji i wymianą dokumentów, co nie wydaje się dostateczne. Później zlecano nadto — co było już bardziej odpowiednie — kompetentnym Ministrom wykonanie także samej konwencji. Na podstawie upoważnienia Prezydent Rzplitej podpisuje ratyfikację umowy, poczem dokonywa się wymiany dokumentów ratyfikacyjnych. Fakt ten zostaje podany do publicznej wiadomości wraz z datą wymiany drogą oświadczenia Ministra Spraw Zagranicznych, przyczem następuje promulgacja umowy. Dopiero wskutek ogłoszenia jej w Dzienniku Ustaw umowa międzynarodowa staje się dla obywateli państwa normą prawa wewnętrznego, na którą mogą się oni powoływać bezpośrednio, o ile oczywiście to wynika z treści umowy. Postanowienia jej bowiem mogą wymagać jedynie ze strony państwa pewnych aktów prawnych (ustaw, rozporządzeń), które w takim razie stanowią t. zw. normy wewnętrzne „nakazane przez prawo międzynarodowe" i tworzą właściwy tytuł prawny dla obywateli. (Por. przykłady, które cytuje Triepel w „Droit interne et droit international" — Recueil des cours de l'Académie de droit international 1923).

Nasuwa się pytanie, który z wymienionych momentów ma charakter najbardziej istotny przy przetworzeniu umowy międzynarodowej w prawo wewnętrzne dla obywateli. Można odpowiedzieć, że momentem takim jest zatwierdzenie sejmowe łącznie z promulgacją umowy. Złożenie dokumentu ratyfikacyjnego jest aktem międzynarodowym, z którym łączy się powstanie międzynarodowych obowiązków państwa; nawewnątrz może ono mieć znaczenie tylko dla daty wejścia w życie umowy.

Upoważnienie dokonania ratyfikacji, zawarte w uchwale sejmowej, nie wiąże bezwzględnie Prezydenta Rzplitej. Można tu zacytować wypadek, jaki zdarzył się

z Konwencją Barcelońską z 20 kwietnia 1921 o drogach żeglownych, mających znaczenie międzynarodowe. Mimo zatwierdzającej uchwały sejmowej (poz. 641/22 Dz. Ust.) dokument ratyfikacji tej konwencji dotąd nie został złożony, a to ze względu na interesy polityczne i gospodarcze Polski. Konwencja ta nie stała się polskiem prawem wewnętrznem — zresztą wobec niezłożenia dokumentu ratyfikacyjnego nie wiąże ona Polski także jako norma międzynarodowa, co uznał Stały Trybunał Sprawiedliwości w Hadze w swym wyroku Nr. 16 w sprawie terytorjalnej rozciągłości kompetencji Międzynarodowej Komisji Odry.

Tryb postępowania, o którym wyżej była mowa, zastosowano również do Konwencji francusko-polskiej z 6 lutego 1922. Sejm zatwierdził ją 12 maja 1922 (poz. 634/22 Dz. Ust.), wymiana dokumentów ratyfikacyjnych odbyła się 2 września 1923, zaś opublikowanie Konwencji nastąpiło w Dz. Ust. z r. 1924 poz. 149. Słusznie też NTA uznał ją za obowiązującą także w stosunkach wewnętrznych w państwie polskiem, z drugiej jednak strony niemniej słusznie nie uwzględnił zarzutu obrazy przepisów tej Konwencji.

Dr. T. Sobolewski

1271.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Rozprawa ustna.

Z wyjątkiem przypadków, w których obowiązujące przepisy prawne nakazują przeprowadzenie rozprawy ustnej, zarządzenie rozprawy pozostawione jest uznaniu władzy.

Wyrok NTA z 19 listopada 1934 l. rej. 9458/32 w sprawie firmy „B-cia Mund" we Lwowie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia pracownika.

...W myśl art. 45 ust. 1 rozporządzenia o post. admin. poza wypadkami, w których obowiązujące przepisy prawne nakazują przeprowadzenie rozprawy, władza może zarządzić przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego w formie rozprawy ustnej, o ile w ten sposób da się osiągnąć znaczne przyśpieszenie i uproszczenie postępowania. Z przepisu tego wynika, że poza wypadkiem, gdy przeprowadzenie rozprawy ustnej jest wyraźnie przez odnośne przepisy prawne nakazane, rozprawa ustna nie musi, lecz jedynie może być zarządzona według uznania władzy w myśl ogólnej zasady, wyrażonej w poprzednim art. 44 tegoż rozporządzenia, który głosi, że władza ma z urzędu ustanawiać zakres postępowania wyjaśniającego i środków dowodowych, potrzebnych dla należytego ustalenia stanu sprawy, kierując się przytem względami celowości, szybkości, prostoty i zaoszczędzenia kosztów. O ile zaś skarżąca po-

wołuje się na postanowienia ust. 2 art. 45 rozporządzenia, dotyczące przeprowadzenia rozprawy ustnej celem uzgodnienia sprzecznych interesów stron, to zaznaczyć należy, że zarządzenie rozprawy także i w tym celu nie jest bezwzględnie nakazane, lecz pozostawione uznaniu władzy. Gdy także rozporządzenie o ubezpieczeniu pracowników umysłowych nie zawiera żadnych specjalnych postanowień, któreby nakazywały władzom, powołanym do orzekania o obowiązku ubezpieczenia, przeprowadzanie rozprawy ustnej celem ustalenia okoliczności, uzasadniających ten obowiązek, to w wydaniu zaskarżonego orzeczenia bez uprzedniego zarządzenia i przeprowadzenia rozprawy ustnej nie dopatrzył się NTA zarzucanego naruszenia rozporządzenia o post. admin. ...

1272.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Podanie indywidualnego zarządzenia stronie do wiadomości — jako warunek skuteczności tegoż.

Moment doręczenia stronie indywidualnego zarządzenia władzy jest dla oceny skuteczności tegoż w stosunku do strony miarodajny.

Wyrok NTA z 30 czerwca 1933 l. rej. 6183/30 w sprawie Mieczysława Michałkiewicza przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie przeniesienia służbowego.

...Przechodząc do rozpatrzenia zarzutu, iż zaskarżone orzeczenie doręczono skarżącemu w dniu 10 czerwca 1930, a więc w czasie po uzyskaniu przez niego mandatu poselskiego, kiedy — zdaniem skargi — wszelkie zmiany stosunku służbowego są niedozwolone, należy zaznaczyć, że w myśl ust. 3 art. 56 pragmatyki nauczycielskiej poz. 462/28 Dz. Ust. „po wygaśnięciu mandatu nauczyciel powraca na poprzednie stanowisko"... . Nie można odmówić słuszności zapatrywaniu skargi, iż w czasie trwania mandatu poselskiego zmiana w stosunku służbowym nauczyciela przez przeniesienie go na inne miejsce służbowe narusza zapewnione ustawą prawo powrotu na poprzednie stanowisko.

Chodzi więc o rozstrzygnięcie jeszcze pytania, czy w niniejszej sprawie zmiana w stosunku służbowym skarżącego nastąpiła w czasie piastowania przez niego mandatu poselskiego. W tej mierze władza pozwana zajmuje stanowisko, iż odnośna zmiana w stosunku służbowym skarżącego zarządzona została 24 maja 1930 — jak wskazuje data orzeczenia — a przeniesienie datowało się od 30 maja 1930, a więc przed uzyskaniem

przez Dr. Michałkiewicza mandatu poselskiego. Trybunał jednak nie podziela takiej argumentacji i uznaje, że jedynie w wypadkach, wyraźnie ustawą wskazanych, skuteczność indywidualnych zarządzeń władz administracyjnych w stosunku do strony powstaje z chwilą wydania zarządzenia bez względu na termin zawiadomienia o niem strony interesowanej. Takim przepisem jest np. — o ile chodzi o stosunki służbowe — przepis art. 11 p. c) ustawy uposażeniowej z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust., według którego w wypadkach, nieobjętych p. a) i b) tego artykułu, prawo do otrzymania uposażenia powstaje z dniem pierwszym najbliższego kalendarzowego miesiąca „po dniu m i a n o w a n i a (awansu)". Poza takiemi wypadkami jednak w myśl ogólnych zasad postępowania administracyjnego indywidualne zarządzenia w stosunku do strony interesowanej winny być jej podawane do wiadomości (por. art. 80 rozp. z 22 marca 1928 poz 341 Dz. Ust.), i z tą chwilą w stosunku do niej nabierają skuteczności względnie wykonalności (por. tamże art. 87), niezależnie ewentualnie od przysługujących stronie środków prawnych, pomijając, że w przeciwnym razie strona nie byłaby w możności zastosować się do danego zarządzenia i że władza sama nie wskazała na przepis prawny, na którem powyższe swe zapatrywanie opiera. Gdy zatem moment doręczenia odnośnego zarządzenia władzy jest dla oceny skuteczności jego w stosunku do strony miarodajny (por. wyrok NTA Nr. 370 A Zbioru wyroków) i wtedy tylko można mówić o „wydaniu" zarządzenia w rozumieniu powołanego rozporządzenia o post. admin. (por. art. 82), na które zresztą sama władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu się powołuje, przyjąć należy, że w niniejszym wypadku skuteczność zarządzonej zmiany w stosunku służbowym skarżącego przez przeniesienie go na inne miejsce służbowe, powstała z chwilą doręczenia mu zaskarżonego orzeczenia, co bezspornie nastąpiło po dniu 1 czerwca 1930, a więc w czasie piastowania przez skarżącego mandatu poselskiego.

Ponieważ w tym kierunku zaskarżone orzeczenie wydane zostało z obrazą pow. art. 56 pragmatyki nauczycielskiej, należało je, jako niezgodne z ustawą, uchylić.

1273.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Podanie indywidualnego zarządzenia stronie do wiadomości — jako warunek skuteczności tegoż.

Jedynie w wypadkach, wyraźnie ustawą wskazanych, skuteczność indy-

widualnych zarządzeń władz administracyjnych w stosunku do strony powstaje z chwilą wydania zarządzenia bez względu na termin zawiadomienia o niem strony interesowanej, poza takiemi wypadkami jednak indywidualne zarządzenia nabierają w stosunku do strony skuteczności względnie wykonalności dopiero z chwilą podania ich stronie do wiadomości.

Wyrok NTA z 26 czerwca 1935 l. rej. 4097/32 w sprawie Fryderyka Matuschka przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie przeniesienia w stan nieczynny.

Orzeczeniem z 25 stycznia 1932 Ministerstwo Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. przeniosło Fryderyka Matuschka, nauczyciela gimnazjum państwowego w Królewskiej Hucie, na podstawie art. 60 ustawy o stosunkach służbowych nauczycieli z 1 lipca 1926 poz. 462/28 Dz. Ust. w stan nieczynny. . . .

. . . Trybunał nie mógł odmówić słuszności zarzutowi skargi, iż wobec doręczenia zaskarżonego orzeczenia z 25 stycznia 1932 skarżącemu w dniu 23 lutego 1932, przeniesienie go w stan nieczynny z określonym w orzeczeniu terminem 31 stycznia 1932, nie może działać wstecz i może być skuteczne dopiero po doręczeniu orzeczenia. Trybunał uznał bowiem, że jedynie w wypadkach, wyraźnie ustawą wskazanych, skuteczność indywidualnych zarządzeń władz administracyjnych w stosunku do strony powstaje z chwilą wydania zarządzenia bez względu na termin zawiadomienia o niem strony interesowanej, poza takiemi wypadkami jednak, w myśl ogólnych zasad postępowania administracyjnego, indywidualne zarządzenia winny być podawane stronie do wiadomości i z tą chwilą dopiero w stosunku do niej nabierają skuteczności względnie wykonalności (por. wyrok NTA z 30 czerwca 1933 l. rej. 6183/30 — sprawa Michałkiewicza[1])).

Z uwagi zatem na powyższe Trybunał uznał, iż okres przeniesienia skarżącego w stan nieczynny mógł się rozpocząć dopiero z chwilą doręczenia decyzji o przeniesieniu w stan nieczynny.

W wyniku powyższych rozważań NTA zaskarżone orzeczenie w części, dotyczącej terminu początkowego przeniesienia skarżącego w stan nieczynny, uchylił jako niezgodne z ustawą. . . .

---

[1]) OPA 1271/35.

1274.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Nadzór — istota. Prawo gminy, której orzeczenie uchylono w drodze nadzoru, do zaskarżenia orzeczenia władzy nadzorczej. Warunki uchylenia orzeczenia w drodze nadzoru. Legitymacja związku komunalnego jako władzy wymiarowej do zaskarżenia orzeczenia, wydanego na odwołanie podatnika.

1. Na orzeczenie władzy nadzorczej, uchylające w trybie nadzoru orzeczenie gminy, przysługuje gminie prawo skargi kasacyjnej w razie przekroczenia przez władzę nadzorczą uprawnień, zakreślonych przez ustawę.

2. W przypadku, gdy od orzeczenia gminy wniesiono odwołanie, brak warunków do uchylenia tego orzeczenia w trybie nadzoru.

3. Związkowi samorządowemu w sprawach wymiaru samoistnych danin i opłat komunalnych nie przysługuje prawo skargi do NTA na orzeczenie władz, wyszczególnionych w p. 4 art. 48 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust.

Postanowienie NTA z 4 marca 1935 l. rej. 3868/33 w sprawie Gminy m. Krakowa przeciw Wojewodzie Krakowskiemu w przedmiocie zwrotu komunalnego podatku od towarów.

Podaniem z 28 listopada 1932 zwróciła się firma A. Gross i Syn do Magistratu m. Krakowa z żądaniem zwrotu 238 zł tytułem wpłaconego w dniach od 18 do 22 lipca 1932 podatku od towarów od 700 q koksu, dostarczonego dla zakładów i gmachów Uniwersytetu Jagiellońskiego. Decyzją z 5 grudnia 1932 Magistrat odmówił żądaniu z tem uzasadnieniem, że w myśl art. 12 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. od podatku od towarów wolne są ładunki, stanowiące własność Państwa i samorządu terytorjalnego, a koks, o który chodzi, w chwili opłaty podatku nie był własnością Państwa. Od tej decyzji wniosła firma odwołanie, którego rozstrzyganie Wojewoda Krakowski orzeczeniem z 14 marca 1933 uznał za bezprzedmiotowe, gdyż orzeczeniem tem uchylił w drodze nadzoru w trybie art. 101 lit. b) rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. decyzję Magistratu. Orzeczenie Wojewody zaskarżyła Gmina m. Krakowa do Trybunału, który rozważył co następuje:

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę podnosi brak legitymacji do wniesienia skargi po stronie skarżącej gminy, twierdząc, że zarządzenie, wydane w trybie nadzoru, nakłada na władzę, do której jest skierowane, obowiązek służbowego podporządkowania się i nie daje jej prawa

do samodzielnego bezpośredniego wystąpienia w drodze procesu administracyjnego, przyczem władza powołuje się na wyrok Trybunału z 18 maja 1931 l. rej. 3773/28 w sprawie Salomona Finkelsteina w Krakowie. W wyroku powyższym Trybunał wypowiedział istotnie pogląd, że zarządzenie, wydane w trybie nadzoru, nakłada na władzę, do której jest skierowane, obowiązek służbowego podporządkowania się, lecz pogląd tam wypowiedziany nie może być decydujący dla sprawy niniejszej, ponieważ Trybunał nie zajmował się tam legitymacją gminy do zaskarżenia orzeczenia, wydanego w trybie nadzoru, a tem samem nie rozstrzygał, czy i jaki wpływ ma ten obowiązek gminy podporządkowania się na jej prawo skargi. Trybunał powołany jest w myśl art. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) do orzekania o legalności zarządzeń i orzeczeń, wchodzących w zakres administracji rządowej i samorządowej. Kontrola ta z uwzględnieniem zresztą wyjątków, określonych w art. 6 tegoż rozporządzenia, ograniczona jest do zakresu naruszenia t. zw. praw podmiotowych, gdyż w myśl art. 49 cyt. rozporządzenia orzeczenie lub zarządzenie może zaskarżyć każdy, kto twierdzi, że naruszono jego prawo lub że go obciążono obowiązkiem bez podstawy prawnej. Podmiotem praw może być tylko ten, kto posiada osobowość prawną. Stąd wynika, że do Trybunału skarżyć się może tylko ten, kto posiada osobowość prawną, bo tylko w tym wypadku możliwe jest naruszenie praw podmiotowych. Władza twierdzi, że w konkretnym przypadku skarżącej gminie brak legitymacji do wniesienia skargi, ponieważ zaskarżona decyzja wydana została w trybie nadzoru. Pojęcie nadzoru, sprawowanego przez władze państwowe nad innemi władzami państwowemi, łączy się z pojęciem hierarchji władz. O ile chodzi o władze państwowe, to z pojęcia hierarchji wynika, że władza hierarchicznie niższa nie może mieć woli innej niż władza wyższa, że więc w zakresie oceny, czy naruszone zostały prawa podmiotowe Państwa, jest zawsze decydującą wola władzy wyższej. Władza hierarchicznie wyższa ma nad władzą hierarchicznie niższą nadzór, tem samem więc nie jest do pomyślenia możność zaskarżenia do Trybunału przez władzę niższą orzeczenia władzy hierarchicznie wyższej, wydanego w drodze nadzoru. Podobnie ma się rzecz w tym wypadku, kiedy władza państwowa, która wydała orzeczenie w trybie nadzoru, nie jest wprawdzie hierarchicznie wyższa nad inną władzą, lecz ma nad nią prawo nadzoru. Jakkolwiek bowiem nadzór nie oznacza pełnej podległości władzy niższej, to wobec reprezentowania przez obydwie władze identycznych interesów jednego i tego samego podmiotu praw — Skarbu Państwa — pogląd władzy, mającej nadzór z ramienia tego właśnie Państwa nad jego interesami, musi być uznany za miarodajny w kwestji, czy naruszone zostały prawa tego podmiotu. Nie zmienia nic w tym względzie fakt,

że niektóre ustawy, np. ustawa o podatku przemysłowym, przyznaje przewodniczącemu komisji odwoławczej prawo skargi na orzeczenie tejże komisji. Jest to bowiem lex specialis, która ustawy o NTA nie zmienia. Nie rozstrzyga to jeszcze kwestji, czy władzy reprezentującej prawa podmiotowe Państwa, a nie pozostającej w zależności hierarchicznej czy tylko nadzorczej do władzy, która wydała orzeczenie, służy prawo skargi do Trybunału. Z uwagi jednak choćby na różnicę zdań w kwestji, czy prawa Skarbu Państwa zostały naruszone, należy odpowiedzieć na to pytanie twierdząco.

O ile chodzi o gminę jako podmiot praw i obowiązków, to prawo jej zaskarżenia orzeczeń, naruszających jej prawa, nie może podlegać dyskusji. Jednak gmina jako taka przez swe organa sprawuje również administrację publiczną i akty administracyjne, wydane przez jej organa w tym zakresie, nie różnią się co do swej istoty od aktów administracyjnych władz państwowych. Jeśli więc akt tego rodzaju nawet narusza, przedmiotowo biorąc, interesy gminy, to nie jest do pomyślenia zaskarżenie go do Trybunału przez gminę, z uwagi na to, że skoro organ gminy akt wydał, to tem samem uznał, że niema naruszenia praw gminy. To samo musi się odnieść do aktu administracyjnego, wydanego w toku instancyj na odwołanie od aktu administracyjnego organów gminnych, czy to przez władzę państwową czy też przez wyższą instancję samorządową. W tym bowiem wypadku władza wyższa sprawuje ustawowo zagwarantowaną kontrolę aktu administracyjnego władzy samorządowej i oczywiście wola organu kontrolnego musi być uznana za miarodajną w tym względzie, czy nastąpiło lub nie nastąpiło naruszenie praw gminy.

O ile jednak chodzi o decyzje, wydane przez państwowe władze nadzorcze w trybie nadzoru, to przy badaniu kwestji, czy od tego rodzaju orzeczeń służy gminie prawo skargi do Trybunału, musi się mieć na uwadze, iż zakres działania gminy, jakkolwiek będący częścią administracji publicznej, nie jest zakresem działania władz państwowych, oraz że zakres działania gminy jest określony ustawą. Wskutek tego orzeczenie państwowej władzy nadzorczej, wydane w trybie nadzoru, aby było legalne, nie może również przekroczyć ram nadzoru, zakreślonych przez ustawę. Jeśli zaś orzeczenie takie przekracza ramy nadzoru, nie dałoby się niczem usprawiedliwić odmówienie w tym wypadku gminie prawa skargi do Trybunału. Stąd Trybunał dochodzi do wniosku, że gminie, która twierdzi, że naruszone zostały jej prawa orzeczeniem wydanem w trybie nadzoru, służy zasadniczo prawo skargi do Trybunału, oczywiście o ile dane orzeczenie w administracyjnym toku instancyj jest ostateczne. Pogląd ten znajduje również wyraz w powołanym wyżej wyroku z 18 maja 1931 l. rej. 3773/28. Ma to zastosowanie również w przypadku zastosowania przez

władzę art. 101 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. Przepis ten głosi jednak, że władza nadzorcza uchylić może w określonych tam warunkach każdą decyzję, z czegoby można wnosić, że ustawodawca ma tu na myśli również decyzję, od której strona założyła środek prawny. Jednakowoż nietylko okoliczność, że zastosowanie tego nadzwyczajnego środka jest zbyteczne, dopóki niewiadomo, czy decyzja w zwykłym, normalnym trybie nie będzie uchylona, ale również treść art. 103 tegoż rozporządzenia, według którego niewykorzystanie przez władzę tego nadzwyczajnego środka nie rodzi prawa skargi, wskazuje, że celem ustawodawcy było, aby środek ten zastosowany był dopiero wówczas, kiedy niema innej drogi do uchylenia niezgodnej z prawem decyzji władzy. Prowadzi to do wniosku, że w konkretnym przypadku, gdzie od decyzji Magistratu, uchylonej zaskarżonem orzeczeniem, wniesiono odwołanie, nie było warunków zastosowania cyt. art. 101. Jeżeli zaś, jak w niniejszym przypadku, władzą, która wydała orzeczenie w drodze nadzoru, i władzą orzekającą na odwołanie jest jedna i ta sama władza, to orzeczenie jej w swej istocie przedstawia się nie jako orzeczenie wydane w drodze nadzoru, lecz jako orzeczenie wydane na odwołanie, co zresztą znajduje wyraz w treści zaskarżonego orzeczenia, którem uznano odwołanie za bezprzedmiotowe. Jeśli zaś władza, mylnie zresztą opierając się na przepisie art. 101 rozporządzenia z 22 marca 1928, uznała decyzję za niegodną z prawem, to nie mogła była uznać jej za zgodną z prawem, gdyby była pod względem formalnym opierała się na właściwym przepisie prawa, t. j. art. 48 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., orzekając w drodze odwołania. W tym ostatnim przypadku skarżącej gminie, która nie kwestjonuje, że władza pozwana jest instancją odwoławczą, nie służyłaby w myśl powyższych wywodów skarga do Trybunału. Wywody te zresztą znajdują potwierdzenie w uchwale Trybunału z 24 lutego 1930 l. rej. 620/28 (Zbiór wyroków Nr. 275 S) w sprawie między temi samemi stronami, w której to uchwale Trybunał orzekł i uzasadnił, że związkowi samorządowemu w sprawach wymiaru samoistnych danin i opłat komunalnych nie przysługuje prawo skargi do NTA na orzeczenie władz, wyszczególnionych w p. 4 art. 48 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. Na motywy powyższej uchwały powołuje się Trybunał w myśl § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.).

Z tych powodów Trybunał uznał, że skarżącej gminie brak legitymacji do wniesienia skargi i wobec tego w myśl art. 61 p. 5 rozporządzenia o NTA pozostawił skargę bez rozpoznania.

1) Mogąc się zadowolić li tylko końcowym ustępem motywów, t. j. powołaniem się na art. 48 ustawy z 11 sierpnia 1923 oraz na uzasadnienie uchwały NTA z 24 lu-

tego 1930, NTA porusza w swem postanowieniu szereg problemów teoretycznych, wnikających głęboko w istotę organizacji administracyjnej. Zasadniczo stanowisko, zajęte w tym przedmiocie przez NTA, jest słuszne, atoli orjentację w jego uzasadnieniu poważnie utrudnia pewna chwiejność terminologiczna. I tak: NTA kilkakrotnie używa określenia „administracja państwowa", mając w rzeczy samej na myśli „administrację rządową"; podział administracji państwowej na rządową z jednej, a samorządową z drugiej strony, jest już oddawna ustalony i w nauce (por. np. Panejko „Geneza samorz. europ.", wyd. II, 1934, str. 93) i w ustawodawstwie (np. art. 58 ustawy o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorjalnego z 23 marca 1933), a w przepisie art. 72 ust. 2 konstytucji z 23 kwietnia 1935 doczekał się nawet potwierdzenia konstytucyjnego. Ponadto: NTA mówi o „zależności hierarchicznej" i osobno „nadzorczej", rozróżniając wypadek, w którym „władza hierarchicznie wyższa ma nad niższą nadzór", i drugi, w którym „władza nadzorcza nie jest wprawdzie hierarchicznie wyższa nad inną władzą, lecz ma nad nią prawo nadzoru"; NTA nie rozprawia się tutaj dość stanowczo z teoretyczną różnicą, zachodzącą między temi pojęciami. Stanowczość jest zaś tu tem więcej niezbędna, iż pojęcie „nadzoru" jest w literaturze, judykaturze i ustawodawstwie używane raz dla określenia „przełożeństwa", wynikającego z istoty podporządkowania hierarchicznego, a drugi raz w rozumieniu „nadzoru" sensu stricto, t. j. specyficznej formy związania administracji rządowej z samorządem, względnie administracji samorządowej wyższego i niższego stopnia. Teoretyk tego zagadnienia w literaturze poslkiej, Staryszak, mówi raz o nadzorze „hierarchicznym" (Dienstaufsicht), a drugi raz „autarchicznym" (Staatsaufsicht). Otóż aczkolwiek między temi określeniami zachodzi powinowactwo, wyrażające się w tem, iż tu i tam osobą działającą jest organ administracji państwowej, którego „nadzorowi" poddany jest ustawowo organ działający i że w obu wypadkach (niektóre tylko) formy ingerencji „nadzorczej" są do pewnego stopnia zbliżone, — to jednak w imię osiągnięcia koniecznej jasności wypada podkreślić, że istotą samorządu jest antyteza przełożeństwa i podwładności, a one znowu tkwią u podstaw „zależności hierarchicznej". Operując potocznie używanem pojęciem „nadzoru", mamy więc — zarówno w języku polskim, jak i niemieckim (Aufsicht) — do czynienia z genetycznie tylko uzasadnioną tożsamością dźwiękową dwóch różnych określeń, ale w rzeczy samej są to nie synonima, lecz homonima. Zatem nadzór nad samorządem musi być zasadniczo traktowany odrębnie od podporządkowania instancyjnego, zwłaszcza zaś tam, gdzie chodzi o rozstrzyganie problemów proceduralnych (por. autora „Zagadnienie nadzoru i kontroli w admin. samorz.", ogł. w „Kraju" Nr. 10 z r. 1928); tak np. „nadzór" z art. 99 post. admin. dotyczy tylko przełożeństwa w toku instancyj, podczas gdy „nadzór" z art. 101 tego prawa dotyczy obu tych form ingerencji administracyjnej. De lege ferenda byłoby rzeczą wielce wskazaną, aby w imię unikania wszelkiej niejasności, użyto na określenie wkroczenia „w trybie nadzoru przez władzę przełożoną" (Aufsichtsverfügung von Amts wegen) — jako verbum legis — osobnego pojęcia, np. „w trybie przełożeństwa" lub t. p., pozostawiając „nadzór" jako określenie odnoszące się wyłącznie do stosunku do samorządu.

2) Omawiane postanowienie dowodzi samo przez się, iż takie jasne postawienie sprawy nie może pozostać bez wpływu na sposób podejścia do zagadnienia. Z postanowienia bowiem tego, ze sposobu motywacji, z odwoływania się przez NTA aż do art. 1 i 49 rozp. o NTA, możnaby wnosić, iż dojście do konkluzyj, o których tam jest mowa, wymaga zawiłego procesu logicznego, podczas gdy w istocie rzeczy wypływają one przecież z założeń organizacji administracyjnej. Ustalenie istnienia obowiązku służbowego podporządkowania się decyzji, wydanej w trybie nadzoru (w rozumieniu

„przełożeństwa"), przesądza a priori ujemnie prawo skargi organu niższej instancji na orzeczenie władzy przełożonej; nie ma natomiast żadnego wpływu na prawo skargi samorządu przeciw orzeczeniu władzy nadzorczej, naruszającemu jego prawa, t. j. przekraczającemu ustawowy zakres kompetencyj nadzorczych. Wobec tego wniosek NTA, iż „nie jest do pomyślenia możność zaskarżenia przez władzę niższą orzeczenia władzy hierarchicznie wyższej, wydanego w drodze nadzoru", nasunie się sam przez się, zarówno jak i ten, że „prawo gminy zaskarżenia orzeczeń, naruszających jej prawa, nie może podlegać dyskusji". To ostatnie prawo zostało dobitnie potwierdzone w nauce jako korespondujące bezpośrednio z istotą samorządu. Również tendencja ku rozszerzeniu ochrony sądowo-administracyjnej nad zakresem własnych uprawnień samorządu jest potwierdzona w literaturze.

3) NTA daje ponadto wyraz zapatrywaniu, iż gdy gmina jako taka przez swe organa sprawuje administrację publiczną, to i wtedy akty administracyjne, wydane przez jej organa w tym zakresie, „nie różnią się co do swej istoty od aktów administracyjnych władz państwowych", a gdy akt taki narusza interesy gminy, to jest niezaskarżalny do NTA z uwagi na to, iż „skoro organ gminy akt wydał, to tem samem uznał, że niema naruszenia praw gminy". Otóż pomijając i tutaj chwiejność terminologiczną („władze państwowe", „administracja publiczna") zdolną wprowadzić czytelnika w błąd, niepodobna się m. zd. zgodzić z tego rodzaju konkluzją. Mowa tu jest zapewne o t. zw. „poruczonym zakresie działania" samorządu (znanym zaborczym ustawom samorządowym), a ujętym przez art. 48 (i 110) ustawy samorządowej w ten sposób, iż przełożeni gminy załatwiają jednoosobowo wszelkie czynności organów ustrojowych gminy, działających czyto jako organa wykonawcze władz rządowych, czyto jako władze administracji ogólnej. Jeżeli przełożony gminy działa w zakresie administracji rządowej — z tytułu przymusowego pociągnięcia gminy do spełniania zadań tej administracji — albo też pełni z mocy ustawy funkcje władzy administracji ogólnej I instancji, to ex lege działa „pod własną odpowiedzialnością" i nie w imieniu gminy, lecz suo nomine; stosunek jego do władz rządowych wyraża się w hierarchicznej subordynacji (por. art. 68 ust. 6 lit. a ustawy samorządowej), a nie w koordynacji. Może zatem dość łatwo zajść ewentualność, w której przełożony gminy będzie zmuszony — pod rygorem sankcyj z art. 68 ustawy samorządowej—zastosować się, w swym charakterze z art. 48 tej ustawy, do zarządzenia władz rządowych, naruszającego prawo podmiotowe gminy. Aczkolwiek w tym wypadku organ gminy akt wydał, to jednak gminie jako takiej nie powinno być m. zd. odebrane prawo skargi do NTA na zarządzenie władzy rządowej, zwłaszcza, iż o skorzystaniu z tego prawa decyduje inny organ gminy kolegjalnie (art. 44 ust. 1 lit. j ustawy samorządowej), a stanowisko, zajęte przez przełożonego gminy na skutek polecenia władzy rządowej, nie przesądza stanowiska samej gminy w przedmiocie ochrony jej praw. Gdyby stanąć w tym punkcie na stanowisku NTA, to prawa podmiotowe gmin jako jednostek samorządowych mogły by w znacznym rozmiarze być obrażane poprzez atrybucje rządowe ich przełożonych drogą wiążących dyrektyw, udzielanych tym ostatnim przez rządowe władze przełożone. Nie uchyla to słuszności wyrażonej przez NTA tezy, iż skoro akt został wydany w toku instancyj na odwołanie od aktu organów gminnych, to zapatrywanie organu kontrolnego jest miarodajne w tym względzie, czy nastąpiło lub nie nastąpiło naruszenie praw gminy.

4) Poruszone wreszcie w postanowieniu NTA zagadnienie, czy droga nadzoru z art. 101 post. admin. jest środkiem ultymatywnym, który nie może być zastosowany w wypadku zaskarżenia decyzji odwołaniem, nie jest dotąd ostatecznie rozstrzygnięte w nauce. W istocie rzecz polega na tem, czy instancja odwoławcza w postępowaniu

administracyjnem władna jest orzekać w trybie kasacyjnym. Praktyka jest tutaj jeszcze wciąż chwiejna, choć w zasadzie, zarówno jak judykatura, pytanie powyższe naogół zaprzecza, głosząc, iż strona ma prawo wymagać, aby sprawa, która była raz już w instancji I rozpatrzona i rozstrzygnięta, nie potrzebowała być w instancji I ponownie rozpatrywana. Wyrok NTA z 25 marca 1935 l. rej. 6886/32 (OPA 1218/35) ustala tezę, iż władza odwoławcza obowiązana jest wydać decyzję, rozstrzygającą sprawę merytorycznie, nie ma zaś prawa ograniczyć się do kasowania decyzji I instancji i przekazywania jej sprawy do ponownego rozstrzygnięcia. Art. 93 polskiego post. admin. domaga się wydania przez władzę odwoławczą orzeczenia „w sprawie“, co — w zestawieniu z austr. i jugosłow. postępowaniu admin. — wyraźnie wskazuje na to, iż polski ustawodawca zamierzał przyznać władzy odwoławczej wyłącznie reformacyjną kompetencję. Na pierwszej z tych ustaw prawo polskie bowiem się wzoruje, a obie te ustawy zupełnie wyraźnie przewidują i kasacyjną i reformacyjną kompetencję instancji odwoławczej (§ 66 ust. 2 i 3 post. admin. austr. oraz § 122 ust. 3 i 5 post. admin. jugosł.). Przepis art. 93 polskiego prawa nawiązuje wręcz do § 66 ust. 4 post. admin. austr. z odrzuceniem ustępów poprzedzających, traktujących o kasacyjnym trybie załatwienia odwołania. Merytoryczne rozpatrzenie sprawy jako zasada obowiązuje zresztą i w obu tych ustawach obcych. Z reguły więc zarówno ze względów zasadniczych (przyśpieszenie postępowania w myśl art. 44 post. admin.), jak i wobec pozytywnego brzmienia przepisu, wypada domagać się w polskiem postępowaniu administracyjnem merytorycznych rozstrzygnięć władzy odwoławczej; do ogólnej tendencji przyśpieszenia postępowania przyłącza się tu jeszcze ten moment szczególny, iż wedle wyroku NTA z 14 października 1927 l. rej. 2599/26 i późniejszych (p. glosę OPA 927/34) decyzje uchylające z urzędu (art. 99 i n. post. admin.) są decyzjami wydanemi w I instancji, a więc podlegającemi zaskarżeniu. Stąd wyłania się możliwość powstania III instancji w postępowaniu administracyjnem (o ile ona istnieje), co znowu obraża zasadę z art. 82 post. admin. i grozi szeregiem komplikacyj proceduralnym, a w każdym razie znaczną przewłoką postępowania.

5) W związku z tem należy rozstrzygnąć pytanie, jak ma postąpić władza odwoławcza, gdy przy rozpatrywaniu odwołania wyjdzie najaw jedna z przyczyn nieważności z art. 101 post. admin. O ile wyżej pod 1) omówiłem stosunek kompetencyj nadzorczych w toku instancyj do nadzoru nad samorządem, o tyle tutaj mamy do czynienia z problemem stosunku tegoż nadzoru hierarchicznego do trybu odwoławczego. Prośba o wkroczenie w drodze nadzoru nie ma charakteru środka prawnego i tyle tylko mówi powołany przez NTA art. 103 post. admin., a w tym też kierunku idzie nowela do art. 101, zastępująca w tekście, z ostrożności kodyfikacyjnej, słowo „zażalenie“ słowem „wniosek“. Ze względów więc prostej logiki prawnej niepodobna m. zd. przyznać władzy odwoławczej prawo załatwienia odwołania w trybie kasacji z art. 101, choćby to nawet miało nastąpić w tej formie, jak o tem mówi uzasadnienie omawianego postanowienia NTA (wojewoda uznał rozstrzyganie odwołania za „bezprzedmiotowe“, gdyż uchylił decyzję w drodze nadzoru w trybie art. 101). Niema w zasadzie żadnej przeszkody, aby władza odwoławcza zastosowała przepisy art. 101 w trybie odwoławczym; praktyka jednak, polegająca na powoływaniu się na art. 101 przy załatwianiu odwołania, wydaje mi się wręcz błędna i sprzeczna z istotą postępowania administracyjnego. Strona ma prawo do załatwienia jej odwołania, a władza nie może zastosować kompetencyj nadzorczych z tytułu przełożeństwa tam, gdzie jest instancją odwoławczą, choćby nawet (co wcale nie jest konieczne) kumulowała w swem ręku obie te kompetencje. Wyjątkowość wkroczenia w drodze nadzoru uległaby bowiem zupełnemu zamazaniu i nabrałaby charakteru in-

gerencji normalnej, którą nie jest. Dlatego stanowisko NTA w omawianem postanowieniu wydaje mi się słuszne.

6) Może zajść jeszcze wypadek, w którym instancja odwoławcza natrafi na taką przyczynę nieważności (wymienioną w art. 101), iż wypadałoby raczej poprzestać na samej kasacji, niż sięgnąć do merytorycznego rozstrzygnięcia. Powiedziałem wyżej pod 4), iż w pozytywnem prawie polskiem tego rodzaju kasacja (mówi o niej Rolnicki w swym komentarzu do post. admin. str. 43) jest m. zd. niedopuszczalna, co de lege ferenda nasunąć może wniosek o potrzebie nowelizacji przepisu art. 93 post. admin właśnie w duchu wskazanym przez ustawy austrjacką i jugosłowiańską o post. admin.

Jerzy Stefan Langrod

1275.

SAMORZĄD.

Uchwalenie statutu emerytalnego pracowników samorządowych.

Uchwalenie przez radę miejską statutu emerytalnego pracowników samorządowych (wraz z płatnymi członkami zarządu) i ich rodzin nie wymaga zatwierdzenia władzy nadzorczej w myśl art. 38 dekretu z 4 lutego 1919 o samorządzie miejskim poz. 140 Dz. Pr. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała całej Izby Cywilnej SN z 13 kwietnia 1935 C. Prez. 60/34.

SN rozpoznawał na posiedzeniu niejawnem dnia 13 kwietnia 1935 wniosek Ministra Sprawiedliwości z 7 listopada 1934 o wyjaśnienie w trybie art. 41 u. s. p. zagadnienia prawnego:

1. Czy uchwalenie przez radę miejską statutu emerytalnego pracowników samorządowych (wraz z płatnymi członkami zarządu) i ich rodzin wymaga zatwierdzenia władzy nadzorczej w myśl art. 38 dekretu z 4 lutego 1919 poz. 140 Dz. Pr.?

2. W razie twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy wspomniane zatwierdzenie jest ograniczone terminem w myśl art. 39 tegoż dekretu?

3. W razie twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy należy uznać zatwierdzenie przez władzę nadzorczą budżetu gminy, zatwierdzającego wydatki, objęte statutem emerytalnym, za zatwierdzenie tegoż statutu?

4. W razie twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze i przeczącej na drugie, czy i jakie znaczenie ma dla mocy obowiązującej statutów

emerytalnych stanowisko, zajęte w okólniku Ministra Spraw Wewn. z 18 lipca 1929 Nr. 148, a mianowicie, iż uchwalenie tych statutów nie wymaga zatwierdzenia władzy nadzorczej?

5. W razie twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze i przeczącej na drugie, czy zatwierdzenie uchwał, powziętych przed wejściem w życie ustawy z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust., jest możliwe na zasadzie art. 65 ust. 1 tej ustawy?

Po wysłuchaniu sprawozdania sędziów oraz wniosków prokuratora, SN uchwalił następującą zasadę prawną: (Brzmienie uchwały podano na czele).

Uzasadnienie:

Rozstrzygnięcia powyższych zagadnień prawnych szukać należy w art. 21 dekretu o samorządzie miejskim z 4 lutego 1919 poz. 140 Dz. Pr. w związku z art. 38 tegoż dekretu.

Wśród spraw, które rzeczony dekret przekazuje radzie miejskiej, należy zwrócić uwagę na p. 7 art. 21, odnoszący się do „ustanawiania posad służbowych i kasowania ich", oraz na p. 8, dotyczący „uchwalenia etatów dla członków magistratu oraz dla pracowników miejskich". Sprawa statutów emerytalnych jest najściślej związana z „posadami" oraz „etatami", dlatego też wspomniane przepisy p. 7 i 8 muszą być przy rozstrzyganiu niniejszego zagadnienia uwzględnione, jako normy szczególne. Jeżeli bowiem rada miejska ustanawia posady służbowe i uchwala etaty dla członków magistratu oraz dla pracowników miejskich, to z tego wynika, że określa ona podstawy stosunku służbowego pracowników komunalnych, których zresztą mianuje i zwalnia magistrat (art. 47 p. 7 dekretu). Prawo ustanowienia posady lub uchwalenia etatu dawać musi również możność prawną decydowania o najściślej z posadą związanych roszczeniach majątkowych osób, daną posadę zajmujących. Roszczenia majątkowe, w szczególności uposażenie służbowe oraz zaopatrzenie po ustąpieniu z czynnej służby (emerytura pracownika i zaopatrzenie jego rodziny) wypływają ze stosunku służbowego i związane są nieodłącznie z etatem, względnie posadą, a skutkiem tego uchwalenie etatów i ustanawianie posad służbowych obejmuje także prawo stanowienia o emeryturach, o ile ustawa wyraźnie inaczej w tym względzie nie stanowi. Przyjąwszy, że stosunek pracownika komunalnego do gminy jest stosunkiem prywatno-prawnym (p. orzeczenie ogóln. zgrom. SN z 26 stycznia 1934 Zbiór orz. ogóln. zgrom. str. 32), należy przyjść do wniosku, że p. 7 i 8 dekretu z 4 lutego 1919 upoważniają do stanowienia norm, któremi należy kierować się przy zawieraniu umów służbowych (p. 7 art. 47) i które to umowy należy traktować jako „lex contractus" w stosunku prawnym pracownika do gminy.

Uposażenie emerytalne (także zaopatrzenie wdów i sierot) wypływa z umowy służbowej, zatem stanowienie o tem uposażeniu należy do tej instytucji, która ustanawia posady i uchwala etaty, i podpada pod przepisy p. 7 i 8 art. 21 dekretu z 4 lutego 1919.

Przepis art. 38 wspomnianego dekretu wymienia sprawy, które wymagają zgody władzy nadzorczej; wśród nich p. 7 i 8 art. 21 nie są wymienione. Z tego wniosek, że uchwalenie przez radę miejską statutu emerytalnego pracowników samorządowych (wraz z płatnymi członkami zarządu) i ich rodzin nie wymaga zatwierdzenia władzy nadzorczej, w myśl art. 38 dekretu o samorządzie miejskim.

Pozatem wśród przepisów art. 21 dekretu o samorządzie miejskim mógłby jeszcze wchodzić w grę p. 2 art. 21, stanowiący, że do kompetencji rady miejskiej należy i decyzji jej podlega „...nabywanie oraz pozbywanie nieruchomości, obciążenie majątku gminy, przyjmowanie na jej rzecz darowizn i zapisów, zaciąganie pożyczek i lokowanie kapitałów". Nadmienić należy, że art. 38 dekretu przewiduje zatwierdzenie władzy nadzorczej, o ile chodzi (między innemi) o p. 2 art. 21. Powstaje w szczególności pytanie, czy uchwalenie statutu emerytalnego pracowników samorządowych nie oznacza „obciążenia majątku gminy". Odpowiedź na to pytanie wypaść musi przecząco.

Pamiętać przedewszystkiem należy o tem, że wszelkie ograniczenia samorządu, w szczególności przez konieczność uzyskania zatwierdzenia władzy nadzorczej (art. 38 dekretu), muszą być pojmowane i wykładane nie rozszerzająco, lecz ścieśniająco, chodzi bowiem o przepisy wyjątkowe. Dalej stwierdzić należy, że ewentualne twierdzenie, iż p. 2 art. 21 miałby się stosować dlatego, że statut emerytalny przynosi „trwałe" lub „stałe" obciążenie, byłoby niesłuszne z tego powodu, że prawo mówi jedynie o „obciążeniu majątku gminy", zaczem odróżnienie zobowiązań czasowych czy przemijających od „trwałych" czy „stałych" nie ma oparcia w ustawie.

Istota zagadnienia tkwi w pytaniu, czy p. 2 art. 21, mówiąc o „obciążaniu majątku gminy", ma na myśli obciążenie majątku jako całości, czy też obciążenie poszczególnych przedmiotów majątkowych. W tym względzie znowu zasada ograniczającej wykładni przemawia za tem, że przepis ustawy powinien być rozumiany jedynie w tym duchu, że chodzi o obciążenie poszczególnych przedmiotów majątkowych, skoro ustawa wyraźnie inaczej nie stanowi.

Zresztą sam tekst ustawy daje wyraźną wskazówkę w tym kierunku. Ustawa bowiem mówi w art. 21 p. 2 o „zaciąganiu pożyczek", wzmianka zaś o tem byłaby zupełnie bezcelowa i wprost niezrozumiała, gdyby przez „obciążanie majątku" rozumieć należało obciążenie nie po-

szczególnych przedmiotów majątkowych, lecz majątku gminnego, jako całości, pożyczka bowiem podpadałaby wówczas pod pojęcie „obciążenia majątku" i wzmianka o niej byłaby niepotrzebna. Gdyby p. 2 art. 21 dekretu miał na myśli obciążenie majątku gminnego jako całości, wówczas zaciągnięcie każdego, najdrobniejszego nawet, zobowiązania imieniem gminy wymagałoby zgody władzy nadzorczej w myśl art. 38. Stan taki byłby wprost trudny do pomyślenia. Ustawa widocznie tylko niektóre dyspozycje majątkowe poddaje zatwierdzeniu władzy nadzorczej, między innemi wymienia także zaciąganie pożyczek.

Ustawa ma zatem widocznie na myśli jedynie obciążenie poszczególnych przedmiotów majątkowych, a nie majątku gminnego jako całości, przeto statut emerytalny nie może być podciągnięty pod przepis p. 2 art. 21 dekretu (chyba o tyle, o ileby przewidywał np. zabezpieczenie rzeczowe na poszczególnych przedmiotach majątku gminnego).

Także i prawo późniejsze idzie tą samą drogą, mianowicie p. 1 lit. i) art. 43 w związku z art. 65 ustawy z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust. o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorjalnego, według której chodzi również o poszczególne przedmioty oraz obciążenie majątku nieruchomego. Dodać należy, że dopiero wspomniana ustawa w art. 43 p. 1 lit. g) w związku z art. 65 wprowadziła zatwierdzenie przez właściwą władzę nadzorczą przepisów o zaopatrzeniu emerytalnem; dekret z 4 lutego 1919 takiego przepisu nie zawiera.

Wreszcie zaznaczyć należy, że rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 o dostosowaniu uposażenia członków zarządu i pracowników związków komunalnych do uposażenia funkcjonarjuszów państwowych poz. 1073 Dz. Ust., a w szczególności § 20 tegoż rozporządzenia, przewidujący zatwierdzenie ze strony władzy nadzorczej statutu etatów stanowisk służbowych, nie dotyczy statutów emerytalnych.

Wobec powyższego odpowiedź na pierwsze pytanie, zawarte we wniosku Ministra Sprawiedliwości, wypaść musi przecząco, a tem samem stają się bezprzedmiotowe odpowiedzi na dalsze pytania, w owym wniosku zawarte.

1276.

SPRAWY PERSONALNO-SŁUŻBOWE.

Prawa emerytalne urzędnika państwowego polskiego, który przeszedł do notarjatu.

Przejście urzędnika państwowego polskiego do notarjatu na terenie

i w czasie, gdy obowiązywała jeszcze rosyjska ustawa o notarjacie Zb. Pr. Ces. Ros. tom XVI cz. 1, nie może być uważane wobec treści art. 17 i 18 tej ustawy za opuszczenie służby państwowej przez tego urzędnika, pociągające za sobą pozbawienie go praw emerytalnych. (Teza).

Wyrok NTA z 7 października 1935 l. rej. 5260/34 w sprawie Macieja Glogiera przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie emerytury.

1277.

WOLNE ZAWODY.

Mierniczowie przysięgli: Studja wymagane.

Posiadanie tytułu inżyniera hydrotechniki nie czyni zadość wymaganiu art. 2 ustawy o mierniczych przysięgłych (poz. 454/28 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 9 września 1935 l. rej. 9110/32 w sprawie Stanisława Moora przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie nadania uprawnienia mierniczego przysięgłego.

...Nie są słuszne zarzuty skargi co do naruszenia przez władzę pozwaną w zaskarżonem orzeczeniu przepisów ustawy o mierniczych przysięgłych (poz. 454/28 Dz. Ust.).

W szczególności skarżący pomimo nostryfikacji przez Politechnikę lwowską jego dyplomu, uzyskanego w 1921 r. w Akademji Rolniczej w Wiedniu, nie może być uznany za posiadającego studja, odpowiadające art. 2 ustawy, ponieważ przy nostryfikacji nie otrzymał tytułu inżyniera mierniczego, jak tego wymaga powyższy przepis, lecz tytuł inżyniera hydrotechniki. Nie odpowiada również skarżący przepisom rozporządzenia z 14 stycznia 1927 poz. 100 Dz. Ust., dopuszczającym w przejściowym okresie do zawodu mierniczych przysięgłych absolwentów innych wydziałów i szkół, bowiem ukończył Akademję Rolniczą po 1 listopada 1918 i nostryfikował swój dyplom po 24 września 1925, t. j. po wejściu w życie ustawy z 15 lipca 1925 o mierniczych przysięgłych....

1278.

PODATEK DOCHODOWY.

Obowiązek podatkowy osób prawnych, których zarząd znajduje się zagranicą: Dostawa maszyn i wykonanie całego objektu technicznego.

Zarzut podatnika, podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na zasadzie art. 1 p. 5 lit. b) ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), iż w sumie, otrzymanej za wykonanie pewnych objektów technicznych, mieści się cena sprzedanych zagranicą maszyn, ma — z uwagi na wymóg „osiągnięcia dochodu na obszarze Rzeczypospolitej" — znaczenie istotne.

Wyrok NTA z 30 września 1935 l. rej. 3164/34 i 3165/34 w sprawie firmy: „Carlshütte" A. G. für Eisengiesserei und Maschinenbau w Waldenburg-Altwasser przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930 i 1931.

Zaskarżonemi orzeczeniami Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło odwołań skarżącej przeciw wymiarom podatku dochodowego na lata 1930 i 1931, podając w uzasadnieniu:

1) że Spółka nie złożyła zeznania o dochodzie, przeto orzeczenie wydaje się, stosownie do postanowień art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), na podstawie materjału, jakim władza rozporządza;

2) że Spółka w okresie miarodajnym dla wymiaru podatku prowadziła budowę oraz uruchomiła — o ile chodzi o rok podatkowy 1930, sortownię węgla przy szybie „Walenty" na kopalni „Wolfgang", o ile zaś chodzi o rok podatkowy 1931, sortownię węgla na kopalni „Maksymiljan" dla firmy: Zakłady Hohenlohego w Wełnowcu oraz urządzenia transportowe na kopalni „Mikołaj" dla firmy „Rudzkie Gwarectwo Węglowe" w Katowicach z instalacyj częściowo sprowadzonych z zagranicy, częściowo zaś dostarczonych przez firmy krajowe, przyczem przyjęła gwarancję za prawidłowe funkcjonowanie całości wybudowanych urządzeń;

3) że okoliczności powyższe uzasadniają obowiązek podatkowy Spółki w rozumieniu art. 1 p. 5 b) i p. 2 b) ustawy o podatku dochodowym w związku z postanowieniami tymczasowego porozumienia polsko-niemieckiego o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu.

Skargi zarzucają obrazę powołanych w orzeczeniach przepisów oraz wadliwość postępowania z powodu nierozprawienia się z ewentualnym zarzutem odwołań, dotyczącym podstawy wymiaru.

NTA rozważył, co następuje:

Z przepisów art. 1 p. 5 lit. b) w związku z p. 2 lit. b) ustawy o podatku dochodowym wynika, że zagraniczna osoba prawna podlega obowiązkowi podatkowemu nietylko w razie założenia w Polsce samoistnego, odrębnego przedsiębiorstwa, ale także już w wypadku wykonywania swego zagranicznego przedsiębiorstwa na terenie Polski. Jak to NTA orzekł już w wyroku z 28 maja 1935 l. rej. 1038/32 w sprawie firmy Dr. C. Otto et Co.[1]) — czy i kiedy takie wykonywanie przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisu art. 1 p. 2 lit. b) należy przyjąć, jest kwestją faktyczną, zależną od charakteru przedsiębiorstwa i rozmiaru oraz sposobu jego wykonywania w Polsce.

W rozpoznawanych sprawach skarżąca, zwalczając w skargach swój obowiązek podatkowy, twierdzi, iż nie podejmowała się wykonania żadnych robót w Polsce, lecz jedynie spełniła obowiązek sprzedawcy, dostarczenia zmontowanych i sprawnie działających maszyn. Jednakowoż twierdzeniom tym przeczą akta administracyjne: wynika z nich, że skarżąca podjęła się wykonania w Polsce kilku poważnych i złożonych objektów technicznych, że maszyn i urządzeń, wchodzących w skład tych objektów, częściowo tylko miała dostarczyć i dostarczyła sama, częściowo zaś firmy krajowe, że roboty te były prowadzone przez dłuższy okres czasu w latach 1930 i 1931, że w tym celu Spółka przysłała do Polski potrzebny personel i zorganizowała na miejscu budowy cały aparat techniczny, że wreszcie przyjęła wobec kontrahentów gwarancję za prawidłowe funkcjonowanie całości objektów, a bynajmniej nie tylko dostarczonych przez siebie maszyn.

Jeżeli władza, ustaliwszy powyższe okoliczności, uznała, że ten stan faktyczny wypełnia pojęcie wykonywania przez Spółkę przedsiębiorstwa przemysłowego na obszarze Państwa i w konsekwencji podpada pod przepis art. 1 p. 5 lit. b) w związku z p. 2 lit. b) ustawy, to w tem NTA nie dopatrzył się zarzucanej obrazy prawa.

Skargi zarzuty swe przeciw obowiązkowi podatkowemu czerpią także z postanowień powołanego w zaskarżonych orzeczeniach tymczasowego porozumienia polsko-niemieckiego o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu. Jednak także w świetle tych postanowień uzasadniony jest obowiązek podatkowy skarżącej, skoro — jak już z poprzednich wywodów wynika — utrzymywała ona w latach 1930 i 1931 w Polsce warsztat pracy do prowadzenia przedsiębiorstwa.

Należało tedy uznać, że skarżąca bezzasadnie kieruje swe zarzuty przeciw samemu ustaleniu obowiązku podatkowego.

---

[1]) OPA 1197/35.

Inaczej ma się natomiast rzecz, o ile chodzi o zarzut ewentualny obu skarg, dotyczący nierozprawienia się z zarzutami odwołań co do przyjętej podstawy wymiaru. Mianowicie odwołania zarzucały (na rok podatkowy 1931 wyraźnie, na rok 1930 implicite), że „w ostatecznym razie" mogłaby być mowa o podatku od „robót montażowych", wykonanych w Polsce, ale nie od sprzedaży maszyn i urządzeń, dokonanej zagranicą. Zarzut ten — jakkolwiek wiąże się z faktycznemi podstawami wymiaru, w której to dziedzinie prawo obrony skarżącej jest na skutek zaoczności ograniczone — ma charakter przedewszystkiem prawny. Chodzi w rzeczywistości o interpretację użytego w art. 1 p. 5 lit. b) ustawy określenia: „dochód, osiągnięty na obszarze Rzeczypospolitej", do którego to dochodu wymieniony przepis ogranicza obowiązek podatkowy zagranicznych osób prawnych. Ze względu na ten swój prawny charakter zarzut odwołań wymagał rozprawienia się w decyzjach władzy odwoławczej. Zauważyć należy, iż co do strony faktycznej omawianego zarzutu odwołania mogły były zasadnie nawiązać do zakomunikowanego skarżącej równocześnie z doręczeniem nakazów płatniczych uzasadnienia wymiarów. Uzasadnienie to powołuje się bowiem na dołączone w odpisie orzeczenie zaprzysiężonego rzeczoznawcy, które określa zarobek skarżącej „netto już włącznie z montażem", albo w odniesieniu do innej umowy dochód netto przy „wykonaniu pracy i dostawie urządzeń transportowych", a przy poszczególnych objektach (sortownia węgla na kopalni „Maksymiljan", sortownia węgla na kopalni „Wolfgang") podaje, ile z określonych w umowach pełnych kosztów objektu przypada na „montaż".

Nierozprawienie się z wspomnianym zarzutem odwołań należało uznać za istotną wadliwość postępowania. . . .

Ogłoszony wyrok, podobnie, jak poprzednio wydane wyroki NTA z 28 maja 1935 l. rej. 1038/32 (OPA 1197/35) i z 24 października 1932 l. rej. 1941/28 (OPA 24/32), zajmuje się kwestją obowiązku podatkowego w Polsce osób prawnych, mających siedzibę zagranicą. Podając wykładnię art. 1 p. 5 b) w związku z p. 2 b) ustawy o podatku dochodowym, uważa NTA za decydujące spełnianie w Polsce czynności, stanowiących istotną treść prowadzonego przedsiębiorstwa (wyrok l. rej. 1038/32), oraz osiągnięcie dochodu na obszarze Rzeczypospolitej (wyroki l. rej. 1941/28 i obecnie ogłoszony) i ustala, że podjęcie się wykonania w Polsce kilku poważnych i złożonych objektów, do których dostarcza się maszyn i urządzeń przy współudziale firm krajowych, w szczególności zaś wykonywanie robót przez czas dłuższy, przy zorganizowaniu na miejscu aparatu technicznego i pod gwarancją prawidłowego funkcjonowania całości objektów, stanowi wykonywanie zagranicznego przedsiębiorstwa w Polsce, sporna zaś mogłaby być tylko kwestja podstaw wymiaru, mianowicie doliczenia do nich ceny sprzedażnej maszyn i urządzeń.

W sprawie, obecnie rozstrzygniętej, zarzucała skarżąca, będąca fabryką maszyn, iż chodziło o dostawy maszyn. Przy takich tranzakcjach odbiorcy krajowi niejednokrotnie zastrzegają sobie nietylko samo dostawienie maszyn, lecz ich zespo-

lenie i zmontowanie na miejscu eksploatacji w pewną — właściwą konstrukcji poszczególnych składników — całość, stanowiącą już urządzenie techniczne, i żądają gwarancji sprzedawcy za należyte funkcjonowanie całości. Przedsiębiorstwo zagraniczne, uskuteczniając wśród takich okoliczności dostawę, zmuszone jest wykonywać w tym celu pewne dodatkowe czynności na terytorjum polskiem, przeważnie — i to z przyczyn praktycznych — przy współudziale technicznym firm krajowych i z materjałów dodatkowych nabywanych w Polsce, przyczem cena kupna maszyn mieści już w sobie wynagrodzenie za czynności akcesoryjne.

Istotnym momentem jednak, który nadaje piętno działalności firmy zagranicznej w Polsce, jest i pozostaje import maszyn, wytwarzanych przez zagraniczną fabrykę budowy maszyn, a jej dochód wyraża się w różnicy między — odpowiednio kalkulowanemi — kosztami produkcji incl. zmontowanie i uruchomienie a osiągniętą ceną sprzedaży. Nasuwa się zatem pytanie, czy wśród takich okoliczności sprzedaż i dostawa maszyn jest wykonywaniem przedsiębiorstwa zagranicznego w Polsce, przedewszystkiem zaś, czy czynności akcesoryjne, z tą sprzedażą związane, nadają jej charakter przedsiębiorstwa prowadzonego w Polsce.

Literatura (Lippert, Handbuch des internationalen Finanzrechts, Wiedeń 1928; Isay, Internationales Finanzrecht, Stuttgart—Berlin 1934) zajmują z zasadniczego punktu widzenia stanowisko, że opodatkowanie cudzoziemców w myśl t. zw. „Aequivalenztheorie“ może mieć usprawiedliwienie tylko w korzyściach, jakie cudzoziemiec odnosi z wstąpienia w miejscową organizację państwowo-gospodarczą, i uwarunkowane jest usadowieniem się gospodarczem cudzoziemca na obcem terytorjum. Podatek staje się w tym razie odpłatą za doznawaną ochronę prawną, rodzajem należności za prawo uczestnictwa w korzyściach, płynących z opieki prawnej, gwarantowanej przez władzę państwową osiadłym w kraju obywatelom własnym. Sądzić należy, że zasady te pokrywają się z myślą przewodnią art. 1 p. 5 b) polskiej ustawy o podatku dochodowym, o ile opodatkowanie cudzoziemców uwarunkowane jest „wykonywaniem przedsiębiorstwa“ w Polsce. Sporne będzie tylko pojęcie „przedsiębiorstwa“, którego kryterja winny być — zdaniem mojem — określane miarą zasadniczego postulatu, uznanego przez teorję. „Przedsiębiorstwem“ będzie zatem zespół takich czynności, które stwarzają trwały związek gospodarczy między obcym przedsiębiorcą a terytorjum danego państwa („wirtschaftliche Bodenständigkeit“). Związek ten uważam za istniejący, gdy zarobkowość na obcem terytorjum jest samoistna i wykonywana jest trwale (zawodowo); niema zaś takiego związku, gdy pewne czynności na obcem terytorjum są tylko dorywcze i uboczne — bez jakichkolwiek cech trwałości, — gdyż wywołane są importem pewnego kwantum zagranicznej produkcji, któryto import leży niewątpliwie poza sferą uprawnień wymiarowych władzy podatkowej państwa. Pojęcie przedsiębiorstwa byłoby do pomyślenia nawet przy nieistnieniu lokalu zarobkowego, nawet w braku uprawnionej w kraju do kierownictwa jednostki lub też na stałe w kraju osiadłego reprezentanta, pewna jednak częstotliwość perjodycznie powtarzających się samoistnych i zamkniętych w sobie czynności zarobkowych musi wypełniać treść tego pojęcia; jeżeli zaś pewna czynność lub szereg pewnych czynności stanowią tylko swoisty akt końcowy tranzakcji importowej wytworów własnego wyrobu zagranicznego przedsiębiorstwa, to działań tych nie można oderwać od całości i wyodrębnić w przedsiębiorstwo, nadając im charakter czynności samoistnych i głównych, podejmowanych zawodowo w celach zarobkowych na obcem terytorjum, choćby były nawet długotrwałe i choćby w ich następstwie powstawały gotowe już i sprawnie funkcjonujące urządzenia techniczne, do których przyczyniały się tak materjałem, jak i pracą, firmy miejscowe — przy istnieniu aparatu technicznego firmy zagranicznej w kraju, stworzo-

nego ad hoc dla pełnego urzeczywistnienia interesu importowego. Samoistność i zawodowość jest cechą przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 1 prawa przemysłowego, które określa to pojęcie, niezdefinjowane w ustawie o podatku dochodowym.

W myśl tak ujętego zagadnienia obojętnem byłoby, czy podjęcie się w związku z dostawą maszyn ich zmontowania i ustawienia nastąpiło na ryzyko dostawcy i wedle jego własnych planów, czy roboty odbywały się pod nadzorem i kontrolą dostawcy i jego własnemi siłami technicznemi, wreszcie, czy w następstwie tych robót powstał w kraju jakiś prowizoryczny warsztat pracy; przez to bowiem nie ulega zmianie stosunek tych robót do właściwej, wszystko inne pochłaniającej, głównej i istotnej funkcji zagranicznego importera, t. j. do importu maszyn własnego wyrobu, co stanowi podstawę zarobkowości i dochodowości, nadając tło całemu przedsięwzięciu jako całości, a to tem bardziej, gdy ów warsztat pracy nie jest stałą, lecz tylko chwilowo zorganizowaną ad hoc placówką dla sfinalizowania danego interesu dostawy.

W myśl powyższych wywodów należałoby z prawnego stanowiska odróżnić podjęcie się wykonania pewnych objektów od czynności związanych z zespoleniem w pewną całość kompleksu dostarczonych maszyn, choćby nawet te ostatnie czynności wymagały zorganizowania na miejscu pewnego aparatu technicznego i choćby dostawca zagwarantował, iż zespolone maszyny będą należycie funkcjonowały. Czas trwania robót będzie zawsze czynnikiem chwiejnym, a ocena na tej podstawie kwestji istnienia przedsiębiorstwa w Polsce kryje w sobie niebezpieczeństwo dowolności.

Kryterja, podane w motywach omawianego wyroku odnośnie do skarżącej firmy, która jest przedsiębiorstwem budowy maszyn i broniła się, że jako taka — wśród wyżej opisanych okoliczności — tylko importuje wyroby swego przemysłu do Polski, nie wypełniają jeszcze, zdaniem mojem, pojęcia wykonywania zagranicznego przedsiębiorstwa w Polsce. Zresztą analiza odnośnego kontraktu ze stanowiska prywatno-prawnego dałaby może pewne podstawy do oceny działalności w Polsce firmy skarżącej i umożliwiłaby stwierdzenie, czy podjęcie się robót było samoistnym przedmiotem umowy, czy też tylko rozszerzeniem rękojmi za ewentualne wady sprzedanych maszyn.

Skonstatować należy, że komentatorowie prawa podatkowego międzynarodowego (Lippert, Isay) oraz judykatura austr. Trybunału Admin., rozpoznając konkretnie analogiczne kwestje, pod pojęcie „wykonywania zagranicznego przedsiębiorstwa w kraju" podciągają wszelkie czynności zarobkowe, tak przemysłowe, jak i handlowe, spełniane na terytorjum obcego państwa i wkraczające w obręb gospodarczy tego państwa. Wyrok NTA nie odbiega zatem od wytycznych zasad prawa podatkowego międzynarodowego.

Poruszone zagadnienie jest bardzo ważne w stosunkach międzypaństwowych, gdyż w konsekwencjach stwarza podstawę do retorsji, która niejednokrotnie bywa niewspółmierna.

Zaznaczyć jednak należy, iż wynikająca z wywodów części drugiej motywów NTA możliwość wyeliminowania z podstaw wymiaru ceny sprzedażnej dostarczonych maszyn ogranicza sporną kwestję do „robót montażowych", co stanowi znaczne jej złagodzenie. Zachodzące przytem trudności w razie, gdy się ma do czynienia z sumą ryczałtową, obejmującą obie pozycje łącznie, dałyby się ominąć drogą zbadania biegłych, mogących niewątpliwie ustalić, jaka część ryczałtu jest ceną dostarczonych maszyn.

Dr. Henryk Maryański

1279.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty zalesienia gruntu poleśnego.

Koszty zalesienia gruntu poleśnego w ramach prawidłowej gospodarki leśnej stanowią wydatek potrącalny niezależnie od zmiany w osobie właściciela gruntu. (Teza).

Wyrok NTA z 30 września 1935 l. rej. 7462/32 i 7463/32 w sprawie Jerzego Rafała Lubomirskiego w Dojlidach przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1926 i 1927.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do dochodu podatkowego wydatków na robociznę przy kulturach leśnych (w r. 1926 w kwocie 13.692 zł 16 gr, w r. 1927 w kwocie 19.729 zł 58 gr)....

Doliczenie to władza pozwana motywuje w zaskarżonych orzeczeniach tem, że wydatek na roboty przy kulturach leśnych dotyczył tylko w małej (i uwzględnionej przy ustalaniu dochodu) części cięć, dokonanych w danych latach gospodarczych, większa zaś część tych wydatków dotyczyła zalesienia obszarów, dotychczas niezalesionych. Skarżący natomiast twierdził w odwołaniu, że zalesienie dotyczyło obszarów gruntów leśnych, na których las poprzednio istniał i został wycięty. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę podnosi, że drzewostany w czasie dokonywania tych wyrębów nie były własnością skarżącego, wobec czego w stosunku do skarżącego zalesienie tych gruntów leśnych należy uważać za ulepszenie majątku.

NTA nie mógł jednak podzielić tego zapatrywania władzy pozwanej. Gospodarstwo leśne stanowi ciągłość, w której perjodycznie powtarzają się wyręby i zakulturowania, przyczem wyręby mają charakter pobierania owoców gruntu leśnego, a więc są formą dochodu z tego gruntu, roboty zaś około zakulturowania mają charakter kosztów osiągnięcia i zabezpieczenia przyszłych dochodów. Dlatego koszty te są potrącalne z dochodów właściciela gruntu leśnego bez względu na sposób, w jaki on — czy też jego poprzednik we własności danego gospodarstwa leśnego — pobrał dochód z tego gruntu w okresie, bezpośrednio poprzedzającym zakulturowanie. Oczywiście prace około nowych kultur w ramach istniejącego gospodarstwa leśnego nie ograniczają się z natury rzeczy do jednego okresu gospodarczego, tego mianowicie, w którym nastąpił wyrąb, prace te bowiem wedle prawideł normalnej gospodarki leśnej muszą trwać przez szereg lat. Przepis § 28 ust. 2 rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust.[1]), na który

[1]) Obecnie § 26 ust. 2 rozp. wykon. poz. 769/34 Dz. Ust.

władza pozwana się powołuje, odnosi się tylko do wypadku zmiany kultury, zatem do wypadku, gdy grunty, użytkowane dotychczas w inny sposób, a więc jako role, łąki, pastwiska lub tp., zostają zamienione na grunty leśne. W tym wypadku koszty zalesienia są istotnie wydatkiem inwestycyjnym, nie potrącalnym w ramach art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). Nie można jednak tego postanowienia rozszerzać na wypadki, gdy zalesieniem objęte są przestrzenie, użytkowane dotychczas również jako grunty leśne, z tego powodu, że wyrąb na tych przestrzeniach nie nastąpił w tym samym roku gospodarczym, lecz wcześniej, ani z tego powodu, że poprzedni dochód z tych przestrzeni pobrał kto inny, a nie obecny właściciel gruntu leśnego. Zmiana w osobie właściciela nie przerywa ciągłości gospodarstwa leśnego, nie zmienia zatem i kwalifikacji podatkowej wydatków, czynionych w ramach tego gospodarstwa.

Gdy więc władza — wychodząc z wyrażonych w odpowiedzi na skargę zapatrywań prawnych — nie rozprawiła się z zarzutem odwołania, że roboty przy kulturach leśnych dotyczyły obszarów, należących do gospodarstwa leśnego, i przyjęła bez przeprowadzenia dochodzeń stan faktyczny, sprzeczny z twierdzeniami odwołania, NTA dopatrzył się w tem istotnej wadliwości postępowania. . . .

1280.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata w wartości gruntu.

Strata w wartości gruntu nie może być potrącona z przychodów przedsiębiorstwa przemysłowego, eksploatującego las.

Wyrok NTA z 26 marca 1935 l. rej. 4934/32 w sprawie Towarzystwa Przemysłowo-Leśnego Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

Zaskarżoną decyzją doliczona została do podstaw wymiaru podatku dochodowego na r. 1927 kwota zł 132.989,40, którą skarżąca obciążyła rachunek swych kosztów produkcji tytułem amortyzacji wartości będącego jej własnością lasu „Woronolcha" w stosunku do wyrębanego w miarodajnym okresie gospodarczym drzewa. Skarga zarzuca, iż decyzja ta jest wadliwa dla braku umotywowania pominięcia dowodów, przedłożonych przez skarżącą na okoliczność, że dokonany wyrąb faktycznie uszczuplił

wartość lasu, który z przyczyn natury fizycznej na danym gruncie już nie może odrosnąć, — następnie, że decyzja jest niezgodna z aktami, przyjmuje bowiem wbrew treści złożonych przez skarżącą dowodów, że wartość źródła dochodu nie uległa uszczupleniu, wkońcu obrazę art. 3, 6, 15 i 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

NTA rozważył, co następuje:

Władza pozwana stanęła na stanowisku, iż uzyskana drogą wyrębu lasu wartość pieniężna jest dochodem w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym, zaczem podlega wliczeniu do podstawy wymiaru podatku dochodowego i nie może być drogą umniejszenia wartości lasu, jako źródła dochodu, z tych podstaw wyłączona. Stanowisko to uznał NTA za słuszne i zgodne z judykaturą — p. wyrok z 29 listopada 1934 l. rej. 3089/31 w sprawie Sp. Akc. „Oikos"[1]). Jak w tym ostatnim wyroku Trybunał orzekł i uzasadnił, nieuzasadniony jest również zarzut obrazy art. 15 ustawy o podatku dochodowym. Rozważyć zatem jedynie należy, czy podlega potrąceniu z dochodu skarżącej umniejszenie wartości gruntu podleśnego przez to, iż grunt ten — jak twierdzi skarga — nie nadaje się pod kulturę lasową i przez to skarżąca pozbawiona zostaje na przyszłość możności pobierania owoców tego gruntu w formie wyrębu lasu. Otóż art. 6 ustawy dopuszcza potrącalność tylko w odniesieniu do strat „w przedmiotach, podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu". Grunt jako taki zużyciu nie podlega, a zmiana w jego właściwościach fizycznych, wywołująca nieprzydatność jego do prowadzenia gospodarstwa pewnego typu, nie jest równoznaczna ze zużyciem, fizycznie bowiem grunt nadal istnieje i jest zdatny do zagospodarowania w inny, odpowiedni jego właściwościom fizycznym, sposób i niezdatność jego do zalesienia nie jest wynikiem dotychczasowej formy zagospodarowania go i wyczerpania przez to jego substancji. Gospodarstwo leśne bowiem nie polega — jak np. kamieniołomy, kopalnie wszelkiego rodzaju, lub t. p. — na zużywaniu substancji gruntu, lecz jedynie na wykorzystywaniu zdolności tej substancji do utrzymywania wegetacji roślinnej. Już z tego zatem powodu nie może być mowy o uwzględnieniu przy ustaleniu dochodu w ramach art. 6 ustawy straty w wartości gruntu. Pozatem nie możnaby też uznać, by strata ta miała miejsce w miarodajnym okresie gospodarczym. Wedle twierdzeń skargi następuje z przyczyn natury fizycznej powolne zatapianie i zabagnianie danych gruntów, skutkiem czego dalsza kultura leśna nie jest możliwa. Widoczne jest stąd, że nie eksploatacja lasu jest powodem straty w wartości tego gruntu, ale że ta mniejsza jego wartość wynika z jego położenia i warunków, w jakich się znajduje. Skoro warunki te — wedle

[1]) OPA 921/34.

skargi — są przyrodzone, nie „konjunkturalne", brak podstaw do przyjęcia, by strata nastąpiła właśnie w danym roku operacyjnym i właśnie w wysokości wartości wyrębanego drzewostanu. Wobec tego rozprawianie się przez władzę pozwaną z dowodami, przedstawionemi na fakt poniesienia tego rodzaju właśnie, niepotrącalnej z przyczyn natury prawnej, straty, było zbędne i zarzut wadliwości postępowania, oparty na pominięciu takiego rozprawienia się, jak również zarzut sprzeczności z aktami, uznał NTA za nieuzasadniony.

Gdy zaś także zarzuty natury prawnej — jak z powyższego wynika — nie są trafne, oddalił NTA skargę jako nieuzasadnioną.

1281.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z budynków: Czynsz, pobrany zgóry za kilka lat.

Dochodem z budynku jest rzeczywiście osiągnięty w miarodajnym okresie czysty czynsz najmu, bez względu na to, za jaki okres czynsz ten został przez najmobiorcę najmodawcy wypłacony.

Wyrok NTA z 9 września 1935 l. rej. 6458/34 w sprawie Chaima Fejgla przeciw Komisji Odwoławczej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

...Przedmiotem sporu jest zagadnienie czysto prawne, czy w przypadku pobrania czynszu za najem budynku zgóry za okres kilkoletni, podatkowi dochodowemu podlega czynsz najmu faktycznie otrzymany przez najmodawcę, czy też tylko ta część czynszu, która przypada za miarodajny rok gospodarczy. Otóż stanowisko, zajęte co do tego zagadnienia przez skarżącego, należało uznać za nietrafne. Według art. 6 ustawy o podatku dochodowym za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów otrzymanych z poszczególnych źródeł, po uskutecznieniu przewidzianych ustawowo potrąceń i odpisań. Według art. 13 tejże ustawy opodatkowaniu podlegają dochody osiągnięte w ostatnim roku kalendarzowym względnie gospodarczym, poprzedzającym rok podatkowy. Wreszcie według przepisów art. 16 ustawy oraz § 31 przepisów wykonawczych do tejże ustawy (poz. 298/21 Dz. Ust.) za dochód z budynków wynajętych uważa się rzeczywiście osiągnięty całoroczny czysty czynsz, przyczem nieosiągnięty czynsz najmu nie stanowi docho-

du. Z zestawienia przytoczonych wyżej przepisów wynika, że dochodem z budynku jest rzeczywiście osiągnięty w miarodajnym okresie czysty czynsz najmu, bez względu na to, za jaki okres czynsz ten został przez najmobiorcę najmodawcy wypłacony. Z zestawienia tych przepisów wynika dalej, że w przypadkach wypłaty czynszu zgóry za kilka lat, żądanie, by za podstawę wymiaru podatku przyjęta była tylko ta część czynszu, która przypada za miarodajny okres — nie ma ustawowego oparcia....

1282.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia członków zarządu — w przypadku spełniania przez nich czynności, wychodzących poza ich ustawowy zakres działania.

Spełnianie przez członków zarządu spółki akcyjnej z mocy statutowych lub wogóle wewnętrzno-organizacyjnych przepisów czynności, wychodzących poza ich ustawowy zakres działania, np. czynności kierownictwa poszczególnych działów przedsiębiorstwa, nie odbiera pobieranym przez tych członków wynagrodzeniom kwalifikacji z art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 14 października 1935 l. rej. 3953/34 w sprawie Towarzystwa Przemysłu Tekturowego Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

...Spółka domagała się w odwołaniu uznania wynagrodzenia członka zarządu H. za niepodpadające pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z tego powodu, że jest to wynagrodzenie pobierane nie z tytułu udziału w zarządzie, lecz za techniczne kierownictwo fabryki. Władza pozwana dała Spółce w toku postępowania odwoławczego sposobność do udowodnienia tego twierdzenia, przeprowadziła powołane przez nią w odwołaniu dowody ze świadka i z dokumentów i w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia podała, dlaczego wyniki postępowania dowodowego nie mogą uzasadnić żądania Spółki. Mianowicie przedstawione dokumenty stwierdzają jedynie, że członek zarządu H. wykonywał jednocześnie nadzór techniczny, co nie było sporne, a dowód ze świadka nie ustalił nawet, jakie funkcje H. spełniał. W dalszym ciągu uzasadnienie orzeczenia wskazuje na to, że Spółka sama w nadesłanem zestawieniu wynagrodzeń zarządu wykazała wynagrodzenie H. jako członka

zarządu, że wynagrodzenie to co do wysokości jest identyczne, jak pozostałych członków zarządu, i że w uchwałach władz Spółki, na mocy których poruczony został H. nadzór techniczny, niema wzmianki, aby za te czynności H. miał otrzymywać jakieś specjalne wynagrodzenie. Skarga przeciwstawia tym motywom dwa argumenty: że nie przeprowadzono dalszych dowodów, ofiarowanych przez Spółkę w odpowiedzi na wezwanie do wyjaśnień, i że kierownictwo techniczne fabryki nie należy do funkcyj zarządu spółki akcyjnej, wymienionych w art. 78 prawa o spółkach akcyjnych, a zatem nie można przyjąć, iż H. całe wynagrodzenie otrzymywał tylko jako członek zarządu.

Atoli dopuszczenie dalszych dowodów było zupełnie zbędne, gdyż jedyny fakt, na który Spółka je powołała, mianowicie, iż H. był kierownikiem technicznym, nie był sporny. Co się zaś tyczy argumentu, zaczerpniętego z prawa o spółkach akcyjnych, to istotnie, kierownictwo techniczne fabryki nie należy do ustawowego zakresu działania zarządu spółki, określonego dawniej w art. 78 pr. o sp. akc., obecnie w art. 369 kod. handl. Ale fakt ten nie ma żadnego znaczenia dla rozpatrywanej kwestji. Nie można przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym interpretować w ten sposób, iż pod użyte w nim określenie „wszelkiego rodzaju wynagrodzenia" podpadają wynagrodzenia, pobierane przez członków zarządu, tylko w tym przypadku, kiedy mają oni minimalny ustawowy zakres działania. Spełnianie przez członków zarządu z mocy statutowych lub wogóle wewnętrzno-organizacyjnych przepisów czynności, wychodzących poza ten zakres, np. czynności kierownictwa poszczególnych działów przedsiębiorstwa, — jak w niniejszym wypadku, kierownictwa technicznego fabryki — nie odbiera pobieranym przez tych członków wynagrodzeniom kwalifikacji z art. 21 ust. 3 i w konsekwencji nie uzasadnia ani wyłączenia w całości wynagrodzenia z pod działania tego przepisu, ani jakiegoś podziału wynagrodzenia na część podległą przepisowi i część od tego wolną. Do odmiennej interpretacji ustawy nie daje też żadnej podstawy wyrok NTA z 25 kwietnia 1931 l. rej. 322/29 (Zbiór wyroków Nr. 455 S), na który Spółka powoływała się w postępowaniu administracyjnem. Zasada prawna tego wyroku ustala, iż pod pojęcie „wszelkiego rodzaju wynagrodzeń" podpadają tylko wynagrodzenia z tytułu udziału w jednym z wymienionych w art. 21 ust. 3 organów osoby prawnej, motywy zaś wyjaśniają, że nie można podciągnąć pod to pojęcie „wynagrodzeń, otrzymywanych zupełnie niezależnie od udziału w zarządzie, na podstawie zupełnie odrębnego tytułu prawnego, w szczególności na podstawie umowy o najem pracy".

Tych warunków w niniejszym przypadku zupełnie brak. Spółka, mimo wyraźnego wezwania władzy („do przedłożenia umowy, protokółu posiedzenia zarządu i t. p."), ani nie udowodniła istnienia takiej umowy,

ani nawet nie twierdziła, by między H. a nią istniał jakiś jeszcze stosunek prawny poza jego udziałem w zarządzie, a dowody powoływała wyłącznie na fakt sprawowania technicznego kierownictwa.

Z tych powodów zarzut skargi należało uznać za nieuzasadniony....

1283.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia prokurentów — w przypadku spełniania przez nich funkcyj, nie mieszczących się w pojęciu samodzielnego prowadzenia przedsiębiorstwa. Wydatki na wymianę, uzupełnienie lub ulepszenie przedmiotów już zamortyzowanych.

1. Pełnienie przez prokurenta na obszarze, podlegającym niem. kodeksowi handlowemu funkcyj, nie mieszczących się w pojęciu samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa, nie uzasadnia stosunkowego rozdziału wynagrodzenia na podpadające i nie podpadające pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

2. Wydatki na wymianę części składowych, uzupełnienie lub ulepszenie objektów, całkowicie zamortyzowanych, stanowią niepotrącalne wydatki na inwestycje. (Tezy).

Wyrok NTA z 30 października 1935 l. rej. 8895/32 w sprawie firmy: Cukrownia „Unisław" Sp. Akc. w Unisławiu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przeciw wymiarowi podatku dochodowego na r. 1929 wniosła skarżąca odwołanie, w którem zarzuciła: 1) niesłuszne doliczenie do podstawy wymiaru wynagrodzenia K., prokurenta i buchaltera Spółki, w kwocie 27.177 zł, a przynajmniej części w kwocie 21.573 zł, stanowiącej pobory służbowe za pełnienie czynności buchaltera, 2) niesłuszne doliczenie kwot: 5.311 zł 71 gr na reperację szopy i podłogi, 9.321 zł 17 gr na reperację akumulatorów i wymianę płyt, 6.427 zł 07 gr jako 50% kosztów wymiany rur żelaznych w wyparce na mosiężne. W postępowaniu odwoławczem zażądała władza wyjaśnienia charakteru wydatków pod 2) wyliczonych i ustalenia kwot amortyzacji objektów, usuniętych przy zamianie na nowe, i amortyzacji budynków, w których założono nowe podłogi. W odpowiedzi wyjaśniła Spółka, że w baterji akumulatorów wymieniono zużyte płyty na nowe, a w kosztach wymiany zaliczono koszty pracy montera i łączenia, że

w wyparce wymieniono pochodzące z czasu wojny rury stalowe na mosiężne, jakie były w niej poprzednio, że prace remontowe przy budynkach polegały na odgrodzeniu części szopy i naprawie podłóg, co do odpisów wreszcie, że objekty dane pochodzą z pierwszych lat istnienia fabryki, założonej w r. 1883, że odpisy były dokonywane zbiorowo i obecnie po 40 latach nie można stwierdzić, jakie kwoty zostały odpisane.

Ministerstwo Skarbu zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniło odwołania z następujących powodów: co do wynagrodzenia prokurenta K. z powodu, że on jako prokurent jest z mocy samego prawa upełnomocniony do prowadzenia całego przedsiębiorstwa, a więc zakres tego upełnomocnienia obejmuje również prowadzenie ksiąg, zaś co do wydatków wymienionych pod 2) z powodu, że dane objekty istniały już i były amortyzowane przez lat 40, skoro zaś Spółka mimo wezwania nie stwierdziła, w jakiej części amortyzacja została już dokonana, przyjąć należało ich całkowitą amortyzację, wobec czego wydatki na odbudowę względnie naprawę powiększają majątek Spółki i podlegają opodatkowaniu.

Na skargę Spółki przeciw temu orzeczeniu rozważył NTA, co następuje:

Doliczalność poborów prokurentów w myśl art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) została już w judykaturze NTA ustalona i zarzutów w tej mierze NTA uwzględnić nie mógł. O ile chodzi o tę część wynagrodzenia prokurenta, która przypadać ma na jego wynagrodzenie za pełnienie usług na rzecz Spółki, nie mieszczących się w ściślejszych granicach działalności prokurenta jako takiego, to zauważa NTA przedewszystkiem, że powołana przez skargę judykatura NTA odnosi się nie do osób upełnomocnionych do samodzielnego prowadzenia przedsiębiorstwa, lecz do członków zarządu i innych władz spółki. Tylko w odniesieniu do tych osób ustalił NTA zasadę prawną, że doliczeniu podlegają jedynie wynagrodzenia pobierane z tytułu udziału we władzach spółki, nie podlegają natomiast wynagrodzenia z tytułu umów służbowych za pełnienie innych czynności na rzecz spółki. O ile jednak chodzi o osoby upełnomocnione do samodzielnego prowadzenia przedsiębiorstwa, motywy powołanego wyroku nie mogą mieć do nich zastosowania. Upełnomocnienie takie bowiem stoi w ścisłym związku ze stosunkiem służbowym danych osób do spółki i pełnomocnictwa tego rodzaju, w szczególności prokury, udzielają spółki właśnie z reguły swoim pracownikom, rozszerzając w ten sposób ich zakres działania, unormowany danym stosunkiem służbowym, na zastępstwo spółki nazewnątrz. Wszelkie zatem czynności, pełnione przez takie osoby na rzecz spółki, mieszczą się w granicach ich upełnomocnień i nie można ich rozdzielać na czynności związane z zastępstwem i z niem nie związane, ani też rozdzielać pobieranych przez te osoby „wszelkich wyna-

grodzeń" na wynagrodzenia za czynności, wynikające z prokury czy pełnomocnictwa, i za czynności, niemające związku bezpośredniego z samodzielnem prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Co do drugiej pozycji doliczeń, uznał NTA stanowisko, zajęte przez władzę, zarówno w świetle stanu faktycznego sprawy, jak i judykatury NTA, za trafne. Koszty przywrócenia do pierwotnego stanu objektów już całkowicie zamortyzowanych — czyto będzie chodziło o wymianę ich części składowych, czy o uzupełnienie lub ulepszenie — zawsze będą stanowiły polepszenie istniejącego książkowo i faktycznie stanu majątku spółki, i — o ile nie są pokryte z funduszu amortyzacyjnego — podlegają zatem doliczeniu do dochodu w myśl art. 8 p. 1 ustawy. Stan faktyczny, przyjęty przez władzę, zgodny był ze stanem akt; nowe twierdzenia skargi, jako nie będące przedmiotem rozpatrywania władzy pozwanej przy wydawaniu zaskarżonej decyzji, nie mogły być brane przez NTA pod rozwagę. . . .

1284.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Obliczanie uposażeń „w stosunku rocznym".

Użyte w art. 110 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.)[1] **określenie „w stosunku rocznym" nie uzasadnia mnożenia kwoty miesięcznej wypłaty przez 12, jeżeli umówione roczne wynagrodzenie płatne jest w mniejszej ilości rat miesięcznych.** (Teza).

Wyrok NTA z 30 września 1935 l. rej. 10.500/32 w sprawie żeńskiej Szkoły przemysłowo-handlowej SS. Zmartwychwstania Pańskiego w Częstochowie przeciw Izbie Skarbowej w Kielcach w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

Zaskarżonem orzeczeniem pozostawiła pozwana władza bez uwzględnienia odwołanie skarżącej, dotyczące stopy podatkowej podatku dochodowego od uposażeń, a to z tem uzasadnieniem, że przepis art. 110 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), nakazujący przyjęcie przy obliczeniu stopy podatku wysokości uposażeń w stosunku rocznym, uzasadnia obliczenie tej stopy wedle 12-krotnej wysokości każdomiesięcznych poborów.

---

[1]) Obecnie art. 42 ust. 1 poz. 715/34 Dz. Ust.

Skarżąca w przedkładanych wykazach potrąceń podatku dochodowego od uposażeń służbowych podawała w rubryce „Uposażenie w stosunku rocznym" 10-krotną wysokość każdoczesnych poborów, w odwołaniu zaś podniosła, iż umówione roczne pobory nauczycieli wypłaca im w 10 ratach, mianowicie każdego miesiąca, z wyjątkiem lipca i sierpnia, po 1/10 części tych poborów.

Pozwana władza ani w orzeczeniu, ani w odpowiedzi na skargę, nie kwestjonuje tego stanu faktycznego, nie przeczą mu też przedłożone akta. Wobec tego uznał NTA tę okoliczność faktyczną za niesporną.

Zapatrywanie prawne pozwanej władzy streszcza się w tezie, iż przepis art. 110 ustawy nakazuje obliczenie poborów w stosunku rocznym przez mechaniczne pomnożenie poborów miesięcznych przez 12, choćby pobory na cały rok stosownie do umów o pracę były płatne w mniejszej, niż 12, ilości rat miesięcznych. Zapatrywania tego nie mógł NTA uznać za słuszne. Jeśli ustawodawca nie nakazał w art. 110 expressis verbis takiego sposobu obliczenia, lecz użył ogólnego wyrażenia „obliczone w stosunku rocznym", to niezawodnie miał na celu objęcie tym przepisem tak tych wypadków, gdy uposażenie jest płatne w równych co do wysokości i odstępu czasu ratach, jak i ten, gdy czy to wysokość, czy to terminy rat nie są jednakowe. O ile w pierwszym wypadku obliczenie wysokości poborów w stosunku rocznym może nastąpić przez pomnożenie kwoty jednej raty poborów, przypadających na jeden odcinek czasu, przez ilość takich samych odcinków czasu, mieszczącą się w jednym roku kalendarzowym, o tyle w drugim wypadku taki uproszczony sposób obliczenia nie może być zastosowany. Wysokość poborów „w stosunku rocznym" musi być w tym wypadku obliczona przez zesumowanie przypadających na okres roczny umówionych rat uposażenia. Tylko w ten bowiem sposób odpowiada oparty na tem obliczeniu wymiar podatku zasadzie równomierności opodatkowania i wspólnej obu działom ustawy o podatku dochodowym tendencji do opodatkowania tylko rzeczywiście osiągniętych dochodów. Inny sposób obliczenia prowadziłby w danym wypadku do opodatkowania dochodów nauczycieli wedle stopy podatku, przypadającej od dochodów o 20% wyższych od faktycznie przez nich otrzymanych.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1285.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Drobna sprzedaż produktów własnego wyrobu a przepis art. 34 ustawy o podatku przemysłowym o szyldach.

Stosownie do art. 14 ust. ost. ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym, poz. 716/34 Dz. Ust., detaliczna i drobna sprzedaż produktów własnego wyrobu nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa, o ile dokonywana jest w tym samym lokalu, gdzie mieści się zakład przemysłowy, naczej oba stanowią dwa odrębne przedsiębiorstwa, wymagające według art. 34 cyt. ustawy zaopatrzenia ich w szyldy.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 4 października 1935 2 K. 1117/35.

... Stosownie do art. 14 ust. ost. ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 716/34 Dz. Ust., detaliczna i drobna sprzedaż produktów własnego wyrobu nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa, o ile dokonywana jest w tym samym lokalu, gdzie mieści się zakład przemysłowy, w przeciwnym razie oba przedsiębiorstwa stanowią dwa odrębne przedsiębiorstwa, wymagające według art. 34 tejże ustawy zaopatrzenia ich w szyldy.

Z ustaleń sądu nie wynika jasno, czy oskarżony pracownię krawiecką i sprzedaż wyrobów krawieckich prowadził w jednym lokalu, a tylko wyjątkowo na kilka dni wskutek mrozów przeniósł pracowników do własnego prywatnego mieszkania, nie przenosząc jednak siedziby przedsiębiorstwa, czy też prowadził on dwa oddzielne przedsiębiorstwa, w którym to wypadku każde z nich powinno być zaopatrzone szyldem.

Ze względu na brak dokładnych co do tego ustaleń wyroku, należy go uchylić.

1286.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zmiana przedsiębiorcy — osoba, na której ciąży obowiązek zgłoszenia zmiany; bieg terminu do zgłoszenia.

1. Z zestawienia przepisu art. 36 z art. 101 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 110/32 Dz. Ust. wynika, że obowiązek dopilnowania terminowego zgło-

szenia zmiany osoby przedsiębiorcy ciąży na obu przedsiębiorcach, zgłoszenie jednak zmiany przez jednego z nich czyni zadość określonemu w art. 36 cyt. ustawy obowiązkowi.

2. Termin zgłoszenia zmiany przedsiębiorcy biegnie od daty faktycznej zmiany, zatem od daty faktycznego objęcia przedsiębiorstwa przez nowego przedsiębiorcę.

3. Termin miesięczny jest terminem dla zgłoszenia zmiany przedsiębiorcy, natomiast adnotacja na świadectwie przemysłowem należy do kompetencji władzy skarbowej i żadnym terminem nie jest ograniczona.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 30 kwietnia 1935 3 K. 277/35.

...Stosownie do art. 36 ustawy o podatku przemysłowym (analog. art. 32 obwieszczenia Ministra Skarbu poz. 716/34), w razie zmiany przedsiębiorcy przed upływem ważności świadectwa przemysłowego należy o zaszłej zmianie zawiadomić w terminie miesięcznym władzę skarbową I instancji celem dokonania odpowiedniej adnotacji na świadectwie przemysłowem. Z zestawienia tego przepisu z art. 101 ustawy wynika, że obowiązek dopilnowania terminowego zgłoszenia ciąży na obu przedsiębiorcach, to też gdy zgłoszenie nie nastąpiło, obaj ponoszą odpowiedzialność karną, — jeżeli natomiast jeden z przedsiębiorców (poprzedni lub nowy) zgłoszenie złożył, natenczas przepisowi art. 36 stało się zadość, cel bowiem tego przepisu został osiągnięty.

W niniejszej sprawie sąd ustalił, że Huta „Pokój", będąca poprzednio przedsiębiorcą wydzierżawionych oskarżonemu przedsiębiorstw umową z 17 kwietnia 1930, złożyła zgłoszenie dnia 8 maja tegoż roku do Wydziału Skarbowego i w tymże czasie takież zgłoszenie już do Urzędu Skarbowego złożył oskarżony. W ten sposób obowiązek, wynikający z art. 36, został dopełniony, tem więcej, że ustawa formy zgłoszenia nie przepisuje. Termin zgłoszenia biegnie od daty faktycznej zmiany przedsiębiorcy, t. j. od daty faktycznego objęcia przedsiębiorstwa przez nowego przedsiębiorcę, płatnikiem bowiem w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym w związku z art. 47 Ordynacji Podatkowej jest osoba faktycznie prowadząca przedsiębiorstwo, — wynika to również z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym i z art. 181 Ordynacji Podatkowej. Wskazany w umowie termin obrachunkowy lub termin, z którego nastąpieniem nabywają moc skutki prawne umowy przeniesienia prawa własności lub dzierżawy, może, lecz nie musi, zbiegać się z terminem faktycznego objęcia przedsiębiorstwa przez nowonabywcę lub dzierżawcę i, jako dotyczący wewnętrznego stosunku stron, pozostaje bez wszelkiego wpływu na obowiązek z cyt. art. 36 ustawy o podatku przemysłowym.

Sąd ustalił, że umowa dzierżawy przedsiębiorstw została zawarta dnia 17 kwietnia 1930, okoliczność przeto, że strony moc obowiązującą tej umowy cofnęły do daty 1 kwietnia tegoż roku, nie cofa tem samem początku biegu terminu z art. 36 ustawy o podatku przemysłowym do tej daty, zwłaszcza że w dacie tej faktyczna zmiana przedsiębiorcy jeszcze nie nastąpiła.

Gdy przeto stosownie do ustaleń sądu zgłoszenie, wymagane przez cyt. art. 36, uskuteczniono w pierwszej połowie maja 1930, to nastąpiło ono w terminie przez ustawę przepisanym.

Termin miesięczny jest terminem dla zgłoszenia zmiany przedsiębiorcy. Na płatniku bowiem ciąży tylko obowiązek zgłoszenia o tej zmianie, natomiast adnotacja na świadectwie przemysłowem należy do kompetencji władzy skarbowej i żadnym terminem nie jest ograniczona. Warunki, pod jakiemi adnotacja ma nastąpić, nie wywierają wpływu na odpowiedzialność karną, którą art. 101 ustawy o podatku przemysłowym — zgodnie zresztą z wyraźnem brzmieniem art. 36 tejże ustawy — łączy nie z uzyskaniem w terminie miesięcznym wspomnianej adnotacji, lecz z faktem zgłoszenia zaszłej zmiany co do osoby przedsiębiorcy.

Art. 101 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. został uchylony z chwilą wejścia w życie Ordynacji Podatkowej. Ordynacja ta przepisu analogicznego do art. 101 nie zawiera, zawiera ona natomiast normy ogólne, które w danym wypadku znalazłyby zastosowanie: normę art. 188, zagrażającą karą pieniężną do 500 zł nieuczynienie zadość „nakazowi, wynikającemu bezpośrednio z przepisów ...ustaw podatkowych", i normę art. 181 § 1, zagrażającą karą grzywny, obliczoną wedle wielokrotności ceny świadectwa przemysłowego, prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego. Obecny art. 32 ustawy o podatku przemysłowym nie wypowiada się jasno w kwestji, k t o ma obowiązek zawiadomienia władzy skarbowej o zmianie co do osoby przedsiębiorcy; SN dopiero z zestawienia tego przepisu z art. 101 wysnuł wniosek, iż obowiązek ten ciąży zarówno na dawnym, jak i na nowym przedsiębiorcy. Czy wobec uchylenia art. 101 i nierecypowania go przez O. P. wniosek ten może być i dla nowego stanu prawnego podtrzymany, wydaje się wątpliwe. Tem samem wątpliwem się staje zastosowanie do dawnego przedsiębiorcy normy art. 188 O. P. Dla nowego natomiast przedsiębiorcy niezgłoszenie zmiany w ustawowym terminie, powodujące w myśl art. 32 ustawy o podatku prz mysłowym nieważność świadectwa przemysłowego, mogłoby pociągnąć za sobą zarówno odpowiedzialność z art. 188 O. P., jak i z art. 181 § 1 tejże ordynacji (art. 171 O. P.). Zgłoszenie natomiast zmiany przez dawnego przedsiębiorcę musiałoby i pod rządem O. P. być uznane za wystarczające dla uchylenia odpowiedzialności nowego przedsiębiorcy, wobec bowiem nieosobowego brzmienia art. 32 (należy... zawiadomić) uznać trzeba za decydujący fakt zawiadomienia, a okoliczność, kto tego zawiadomienia dokonał, dla jego skuteczności za obojętną.

J. Pomianowski

1287.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zawiadomienie o zmianie osoby przedsiębiorcy bez uzyskania adnotacji na świadectwie przemysłowem.

Samo zawiadomienie o zmianie przedsiębiorcy, bez uzyskania odpowiedniej adnotacji na świadectwie przemysłowem, nie uprawnia do prowadzenia przedsiębiorstwa na zasadzie tego świadectwa.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 26 września 1935 3 K. 1022/35.

...W myśl art. 36 ustawy o podatku przemysłowym (art. 32 w brzmieniu obwieszczenia Ministra Skarbu z 9 sierpnia 1934 poz. 716 Dz. Ust.), jeżeli przed upływem terminu ważności świadectwa przemysłowego zajdzie zmiana co do osoby przedsiębiorcy, to należy o zaszłej zmianie najpóźniej w ciągu miesiąca zawiadomić władze skarbowe, celem uzyskania odpowiedniej adnotacji na świadectwie, a to pod rygorem jego nieważności. Z tego przepisu wynika, że niezawiadomienie władzy skarbowej w ciągu miesiąca o zaszłej zmianie co do osoby przedsiębiorcy, powoduje nieważność posiadanego świadectwa przemysłowego, samo zaś zawiadomienie o zmianie przedsiębiorcy, bez uzyskania odpowiedniej adnotacji na świadectwie przemysłowem, nie uprawnia do prowadzenia przedsiębiorstwa na zasadzie tego świadectwa; zgodnie zaś z ust. 2 art. 36 ustawy o podatku przemysłowym, uzyskanie odpowiedniej adnotacji na świadectwie przemysłowem uzależnione jest od uiszczenia zaległości podatkowych, obciążających przedsiębiorstwo. Przytoczona zatem w kasacji okoliczność, że urząd skarbowy był powiadomiony o zaszłej w przedsiębiorstwie zmianie w osobie przedsiębiorcy, mogłaby mieć znaczenie, gdyby chodziło o odpowiedzialność z art. 101 ustawy o podatku przemysłowym, nie uchyla natomiast odpowiedzialności karnej za prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego. Powołanie się w kasacji na orzeczenie SN z 16 marca 1934 Zbiór orzeczeń 196/34[1]) nie jest zasadne, gdyż orzeczenie to dotyczy wypadku o odmiennym stanie faktycznym. Skoro zatem Sąd Okręgowy ustalił, że powstała w dniu 14 maja 1932 firma „Górnośląskie Zakłady Szamotowe Jan Bujak i Sp.", której jednym z odpowiedzialnych kierowników był oskarżony, nie uzyskawszy odnośnej adnotacji na świadectwie przemysłowem poprzedniego właściciela przedsiębiorstwa, którym był oskarżony, nie nabyła nowego świadectwa, prowadząc nadal przedsię-

---

[1]) OPA 840/34.

biorstwo, to wobec tych ustaleń Sąd Okręgowy zasadnie uznał oskarżonego winnym prowadzenia przedsiębiorstwa zupełnie bez świadectwa przemysłowego.

1288.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zeznania o obrocie — wolnych zajęć zawodowych.

Przepisom podatku przemysłowego podlegają tylko faktycznie prowadzone przedsiębiorstwa i wykonywane zajęcia, zatem lekarz, wykonujący praktykę lekarską nie w charakterze samodzielnego wolnego zajęcia, ale jako lekarz powiatowy, nie jest obowiązany do złożenia zeznania o obrocie.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 10 września 1935 2 K. 902/35.

... Stosownie do art. 9 ustawy o podatku przemysłowym poz. 716/34 w związku z art. 74 Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934 poz. 346 Dz. Ust., wchodzącej tu w zastosowanie ze względu na przepis art. 207 tejże Ordynacji, oraz w związku z § 45 lit. d) rozp. wykon. do O. P. z 19 września 1934 poz. 821 Dz. Ust., obowiązek składania zeznań o obrocie ciąży m. i. na samodzielnych wolnych zajęciach zawodowych. Skoro podatek przemysłowy jest podatkiem od wykonywanego przemysłu i zajęć przemysłowych i zawodowych, to przepisom tego podatku podlegają tylko faktycznie prowadzone przedsiębiorstwa i wykonywane zajęcia. Sąd ustalił, iż oskarżony wprawdzie wykonywał praktykę lekarską, lecz nie w charakterze samodzielnego wolnego zajęcia, ale jako lekarz powiatowy, a więc urzędnik, gdy zaś pozatem wolną praktyką nie zajmował się, samodzielnego więc zajęcia nie uprawiał, sąd zasadnie uznał, iż nie ciążył na nim obowiązek składania zeznania o obrocie.

1289.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Niewpisanie tranzakcji, dokonanej przed ogłoszeniem upadłości, do ksiąg handlowych upadłego — znaczenie dla oceny prawidłowości ksiąg.

Okoliczność, że tranzakcja, dokonana przez upadłego, nie została wpi-

sana do jego ksiąg handlowych, nie może uzasadnić uznania tychże ksiąg za nieprawidłowe, jeżeli ta tranzakcja przed ogłoszeniem upadłości do ksiąg wpisana być nie mogła.

Wyrok NTA z 23 stycznia 1935 l. rej. 2006/33 w sprawie firmy: Przedsiębiorstwo Handl. Przem. „Linolgum" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

... Księgi handlowe firmy zostały uznane za nieprawidłowe z tego powodu, że postępowanie upadłościowe nie usprawiedliwia niedokładności w księgach handlowych, polegających na niezapisaniu do ksiąg tranzakcyj z firmą „Wicander i Sp." na kwotę 5.667 zł. Skarżąca broniła się w odwołaniu tem, że 2 faktury, opiewające na tę sumę, noszą datę 21 listopada 1930, a nadesłane zostały przez firmę „Wicander" 23 listopada 1930 kuratorowi masy upadłości, która to upadłość ogłoszona została 19 listopada 1930, że więc wpisanie wymienionych tranzakcyj było nietylko prawnie niedopuszczalne, ale i technicznie niemożliwe, gdyż kurator zabrał księgi i on je przedłożył urzędowi skarbowemu do rewizji. Te same zarzuty powtarza skarga. Władza pozwana — zresztą dopiero w odpowiedzi na skargę — wywodzi, że okoliczności te nie mogą mieć wpływu na obowiązek uwidocznienia tranzakcyj w księgach, a mogą co najwyżej dać powód do badania, czy niezaksięgowanie nastąpiło z winy Spółki czy kuratora, oraz że okoliczność, iż płatnikowi nie można przypisać złej woli, nie ma wpływu na ocenę prawidłowości ksiąg w rozumieniu art. 76 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.), przyczem władza powołuje się na wyrok NTA z 3 grudnia 1929 l. rej. 2809/28. Powołanie się na ten wyrok jest atoli o tyle nietrafne, że w sprawie niniejszej nie chodzi o złą wolę płatnika, lecz o kwestję prawnej i faktycznej niemożności dokonania wpisów. Trybunał przychylił się w tym względzie do wniosków skargi. Nie jest mianowicie sporny fakt i czas ogłoszenia upadłości, nie przeczy też władza, że księgi od dnia upadłości, t. j. 19 listopada 1930, do dnia rewizji, t. j. 7 marca 1931, znajdowały się u kuratora masy upadłości. Otóż w myśl art. 442 K. H. upadły, licząc od dnia upadłości, traci z samego prawa zarząd majątku, a w myśl art. 463 tegoż kodeksu księgi upadłego mają być oddane kuratorowi przez komornika, który ma obowiązek poprzednio je zamknąć. Dalsze prowadzenie interesów upadłego nie jest przewidziane, gdyż upadły względnie kurator winien sporządzić bilans majątku (art. 470—473 K. H.) przy pomocy ksiąg i papierów upadłego, a z natury rzeczy wynika, że czynności kuratora nie są czynnościami upadłego i wynik ich nie może być wpisywany do ksiąg handlowych upadłego. Z tego więc powodu, że tranzakcja, dokonana przez upadłego, nie zo-

stała wpisana do ksiąg, nie można w myśl art. 76 ustawy o podatku przemysłowym uznać ksiąg tych za nieprawidłowe, jeśli tranzakcja ta przed ogłoszeniem upadłości wpisana być nie mogła. Gdy nie jest sporne, że dokumenty (faktury), na podstawie których wpis miał być dokonany, nadeszły już po ogłoszeniu upadłości, przeto niewpisanie tych tranzakcyj do ksiąg nie może szkodzić prawidłowości ksiąg. Jeżeli księgi do czasu zamknięcia i oddania kuratorowi prowadzone były prawidłowo, co nie jest przedmiotem sporu, a mimo to nie zostały wpisane do nich wszystkie tranzakcje, to tranzakcje niewpisane do ksiąg ustalone być winny na podstawie zapisków i papierów kuratora. Wobec tego ten zarzut skargi należało uznać za uzasadniony....

Wyrok NTA należy uznać za słuszny. Władza pozwana powołała się na wyrok NTA z 3 grudnia 1929 l. rej. 2809/28, który głosi, iż zaksięgowanie w księgach handlowych pewnych pozycyj w mniejszych kwotach, niż one rzeczywiście wynosiły, względnie pominięcie całkowite pozycyj, będące według oświadczenia płatnika błędem nieświadomym buchaltera bez złej woli właściciela, pozbawiają księgi te charakteru ksiąg prawidłowych. Powyższy wyrok zgodny jest ze stałą judykaturą NTA, iż art. 76 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. — wbrew ogólnej zasadzie swobodnej oceny dowodów — odnośnie do dowodów z ksiąg handlowych wprowadza ścisłą teorję dowodową, której konsekwencją są wymagania formalne, stawiane księgom. Dlatego też okoliczność, czy wadliwości ksiąg handlowych spowodowane są świadomie, czy też nieświadomie przez płatnika, jest zupełnie obojętna dla oceny ksiąg handlowych, a może mieć jedynie znaczenie w razie pociągnięcia płatnika do odpowiedzialności karnej za nierzetelne prowadzenie ksiąg, kiedy to dla wypełnienia stanu faktycznego przestępstwa wymagane jest stwierdzenie świadomości działania. Powyższe stanowisko uzasadnione jest ponadto przez praesumptio iuris et de iure, że kupcowi znane jest każde zdarzenie natury gospodarczej, powodujące zmianę w składzie jego dóbr gospodarczych, a przeto, jeśli zdarzenie takie nie znajduje właściwego odbicia w księgach, księgi te są nieprawidłowe lub nierzetelne. Wspomniane domniemanie może mieć miejsce tylko wtedy, gdy kupiec ma prawną możność zarządzania majątkiem przedsiębiorstwa. W myśl art. 442 K. H. (obecnie art. 20 rozp. Prez. z 24 października 1934 o prawie upadłościowem) na skutek ogłoszenia upadłości upadły traci z samego prawa zarząd oraz możność rozrządzania zarówno majątkiem, istniejącym w chwili ogłoszenia upadłości, jak i nabytym w toku postępowania, które to uprawnienia przechodzą z mocy ustawy na syndyka upadłości, wykonywającego je we własnem imieniu. We wszystkich sprawach, dotyczących zarządu majątku, syndyk działa jako strona z mocy swego urzędu. Jak dalece ograniczone jest prawo zarządu upadłego płatnika, wskazuje wyrok NTA z 21 września 1934 l. rej. 8208/31 (OPA 953/34), który odmawia upadłemu legitymacji do skargi na orzeczenie w sprawie podatku dochodowego, gdyż podlega on nietylko ograniczeniom procesowym w zakresie roszczeń cywilno-prawnych, lecz i ograniczeniom w przedmiocie obrony interesów publiczno-prawnych, do których należą kwestje związane z wymiarami podatkowemi.

Jednym ze skutków ogłoszenia upadłości jest obowiązek wydania syndykowi ksiąg handlowych, korespondencji i innych dokumentów, dotyczących interesów upadłego; odzyskuje je upadły z dniem prawomocnego umorzenia postępowania upadłościowego (art. 220 § 2 pr. upadł.). Z chwilą ogłoszenia upadłości traci płatnik wpływ na

treść wpisów i sposób prowadzenia ksiąg. Wszelkie dokumenty, dotyczące nawet okresu poprzedzającego ogłoszenie upadłości, doręczane są syndykowi. Dlatego też słusznie uznał NTA w omawianym wyroku, iż, jeśli dokumenty, na których podstawie wpis miał być dokonany, nadeszły po ogłoszeniu upadłości, to niewpisanie tych tranzakcyj nie może szkodzić prawidłowości ksiąg.

Jeśli po ogłoszeniu upadłości przedsiębiorstwo jest nadal prowadzone i księgi przedsiębiorstwa z tego okresu nie dają dostatecznego obrazu interesów przedsiębiorstwa, to księgi płatnika z okresu z przed ogłoszenia upadłości mają, zdaniem mojem, pełną moc dowodową i służą za podstawę wymiaru za część okresu operacyjnego przed ogłoszeniem upadłości. Jak bowiem ustalił NTA, księgi płatnika nie mogą być pominięte z tego powodu, że nie dają obrazu czynności w całym okresie wymiarowym (wyroki z 26 marca 1926 l. rej. 893/25 i z 21 kwietnia 1927 l. rej. 2205/25). Skoro ustawa o podatku przemysłowym wymaga składania przez przedsiębiorstwa handlowe, prowadzące księgi, zeznań o obrotach, osiągniętych w każdym poszczególnym miesiącu kalendarzowym, to z tego należy wnosić, że płatnikowi służy prawo wykazywania księgami handlowemi prawdziwości kwot zeznanych za poszczególne miesiące, poprzedzające ogłoszenie upadłości. W okresie upadłości obowiązek uiszczania zaliczek miesięcznych ciąży na syndyku i wysokość obrotu, osiągniętego w okresie upadłości, udowodnić ma syndyk. Zmiana, która przez ogłoszenie upadłości wprowadzona zostaje do działalności przedsiębiorstwa i co do osoby zarządcy, nie może być pominięta przez władzę skarbową przy ocenie zaofiarowanych przez płatnika dowodów.

J. Namitkiewicz

1290.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Handel lakierami — kategorja świadectwa przemysłowego.

Przepis cz. II lit. A rozdz. I kat. II p. 3 lit. g) taryfy podatku przemysłowego obejmuje wszelkie lakiery wogóle, a nietylko olejne.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 10 września 1935 2 K. 999/35.

... W ust. 3 kat. II rozdz. I cz. II lit. A załącznika do art. 23 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., są wyszczególnione towary, któremi handel, o ile ma charakter wyłączny lub przeważający, skutkuje obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej (Zbiór orzeczeń 121/34[1])). Wyliczając kolejno różne towary i grupując je w poszczególnych punktach stosownie do ich rodzaju, ustawa pod lit. g) wymienia „lakiery i farby olejne". Skoro „la-

[1]) OPA 635/34.

kiery" nie zawierają żadnego bliższego określenia, któreby miało wskazywać, że tylko niektóre gatunki lakierów ustawa ma na myśli, to uznać należy, iż przepis ten obejmuje wszelkie lakiery wogóle, a to tem więcej, iż, jak widać z innych przepisów tejże kategorji II, ustawa w tych przypadkach, gdy miała na względzie ograniczenie danego towaru tylko do pewnego typu, dodawała bliższe określenie bądź przez uzupełnienie towaru pewną cechą, powtarzając tę cechę przy wyliczaniu kolejnem towarów, bądź też przez przytoczenie wyłączeń określonych gatunków towarów. Okoliczność, iż lakiery zestawiono w jednym punkcie z farbami olejnemi, nie daje żadnej podstawy do wniosku, by przymiotnik „olejnemi" miał się odnosić również do lakierów, obok których ustawa tego ograniczenia nie zawiera.

Gdy zatem sąd ustalił, iż oskarżony prowadził przeważający handel lakierami, to sąd bez błędu uznał jego obowiązek wykupienia świadectwa II kategorji.

1291.

OPŁATY STEMPLOWE.

Określenie wartości pożyczki miejskiego towarzystwa kredytowego, przyjętej do zapłaty przez nabywcę nieruchomości.

Wartość pożyczki miejskiego towarzystwa kredytowego, przyjętej do zapłaty przez nabywcę nieruchomości, określa się do wymiaru opłaty stemplowej od przeniesienia własności tejże nieruchomości w jej wartości nominalnej. (Teza).

Wyrok NTA z 16 października 1935 l. rej. 8885/33 w sprawie Oskara i Almy małż. Frank przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie opłaty stemplowej.

Aktem notarjalnym, sporządzonym w dniu 2 maja 1932 przed notarjuszem, skarżący nabyli połowę nieruchomości Nr. hip. 4027, położonej w miejscowości Rokicie Stare pod Łodzią, za kwotę 26.000 zł, prócz której przyjęli na siebie do zapłaty połowę pożyczki Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi, wynoszącej w całości nominalnie 90.000 zł, przyczem strony określiły wartość połowy tej pożyczki na sumę 27.000 zł, licząc według kursu giełdowego z dnia sporządzenia aktu 60 zł za jeden 100-złotowy list zastawny. Od tego aktu notarjusz pobrał opłatę stemplową, przyjąwszy 53.000 zł (26.000+27.000) za podstawę wymiaru. Nakazem płatniczym

z 23 czerwca 1933 Urząd opłat stemplowych w Łodzi wymierzył od powyższego aktu opłatę stemplową w ten sposób, że za podstawę wymiaru przyjął kwotę 71.000 zł, uwzględniając w podstawie wymiaru przejęty przez skarżących dług na rzecz Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi w jego wartości nominalnej, t. j. w kwocie 45.000 zł.

W odwołaniu od wymiaru skarżący zwalczali wymiar jako wadliwy, twierdząc, że notarjusz, sporządzający akt, pobrał opłatę zgodnie z ustaloną praktyką i obowiązującemi przepisami od istotnej ceny kupna, a w błędzie był urzędnik, przeprowadzający kontrolę. Do odwołania skarżący załączyli zaświadczenie Rady Giełdowej Giełdy Pieniężnej m. Łodzi, stwierdzające, że kurs 8% listów zastawnych Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi wynosił w dniu 27 kwietnia 1932 60 zł za 100 zł nominalnych.

Izba Skarbowa w Łodzi orzeczeniem z 23 sierpnia 1933 odwołania nie uwzględniła. W motywach swego orzeczenia Izba powołała się na przepis art. 7 ust. 1 u. o. s. i zaznaczyła, że w konkretnym przypadku uiszczenie długu hipotecznego nastąpi bądź w ten sposób, że dłużnik będzie spłacał raty annuitetowe, ustanowione w obligu, bądź też przez wręczenie wierzycielowi listów zastawnych, których wartość nominalna równa się reszcie długu. Ponieważ raty annuitetowe nie mogą być płacone listami zastawnemi, lecz muszą być płacone gotówką, przeto — zdaniem Izby — w myśl wyraźnego brzmienia art. 7 u. o. s. należy do podstawy wymiaru wliczyć wartość wyższą, t. j. kwotę, wyrażającą resztę długu, a tą jest kwota 45.000 zł.

Powyższe orzeczenie Izby stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżący podnoszą zarzut obrazy art. 6 ust. 2, art. 7, 8 i 56 ust. 1 u. o. s. oraz art. 17 ustawy Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi.

NTA rozważył, co następuje:

Treść powołanego na wstępie aktu nie pozostawia wątpliwości co do tego, że świadczenie wzajemne nabywców nieruchomości nie zostało określone w sposób alternatywny, że więc ich zobowiązanie nie jest zobowiązaniem przemiennem w rozumieniu art. 22 kod. zobow., które zachodzi wówczas, jeśli dłużnik winien spełnić albo jedno albo drugie świadczenie. Tutaj świadczenie wzajemne nabywców polega na zapłacie kwoty 26.000 zł oraz na przejęciu połowy długu na rzecz Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi bez możności zastąpienia tego świadczenia świadczeniem innem, czyli bez możności wyboru między dwoma lub więcej świadczeniami czy to ze strony dłużnika, czy też wierzyciela. Gdy tedy z treści pisma wynika, że zobowiązanie nabywców nie jest zobowiązaniem alternatywnem, to o zastosowaniu w konkretnym przypadku przepisu art. 7 ust. 1 u. o. s. nie może być mowy.

Aczkolwiek zaskarżone orzeczenie oparło się przy ustaleniu wartości

świadczenia wzajemnego na przepisie, nie znajdującym — jak wyżej wykazano — w konkretnym wypadku zastosowania, niemniej jednak ustalenie podstawy wymiaru opłaty stemplowej na zasadzie art. 52 i 58 u. o s. w kwocie, przyjętej przez władzę, należało uznać za zasadne. Według bowiem art. 7 ust. 2 u. o. s., jeżeli strona, otrzymująca rzecz, obowiązana jest do świadczeń wzajemnych, to wartości rzeczy (art. 6) nie można przyjąć w sumie niższej, niż łączna wartość wszystkich świadczeń wzajemnych. W rozpoznawanej sprawie takiemi świadczeniami wzajemnemi są: zapłata umówionej ceny kupna w kwocie 26.000 zł oraz opłacanie przez skarżących rat od przyjętej przez nich do zapłaty pożyczki w listach zastawnych Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi. Wartość tego drugiego świadczenia wyraża się w sumie nominalnej długu, podnoszona zaś przez skarżących okoliczność, że dłużnik Towarzystwa miał możność nabyć za niższą sumę listy zastawne i sumą tą umorzyć wierzytelność, nie może odegrać roli przy ustalaniu wartości w myśl art. 7 u. o. s., według którego miarodajna jest wartość „świadczenia“ wzajemnego.

Z powyższych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

Na tle faktycznych danych, jakie miały miejsce w tej sprawie, NTA wynikłą kwestję rozstrzygnął niewątpliwie słusznie i zupełnie właściwie zakwestjonował pogląd, że dany wypadek podpada pod ust. 1 art. 7 u. o. s.; mam jednak wątpliwość, czy może mieć tu zastosowanie powołany wzamian tegoż artykułu art. 7 ust. 2 tejże ustawy.

W wyroku powyższym przy wyjaśnieniu strony faktycznej nie został ustalony szczegół, w ostatecznym wywodzie nie mający zresztą dla danej kwestji znaczenia, czy była tu sprzedaż niepodzielnej części nieruchomości, czy też podzielnej. Wobec jednak nieustalenia tego szczegółu, musimy rozpatrzyć oba wypadki:

Jeżeli była sprzedaż niepodzielnej połowy nieruchomości, to ust. 2 art. 7 nie mógł mieć zastosowania do danego wypadku, gdyż nabywca połowy nieruchomości, nie uzyskawszy do chwili nabycia nieruchomości odpowiedniego zezwolenia Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi, nie mógłby spłacić odrazu przekazanej do zapłaty połowy pożyczki, lecz i ta połowa pożyczki mogła być spłacona tylko w pierwotnie do chwili sprzedaży określonych ratach i terminach, a taka spłata na zasadzie ustawy Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi mogła nastąpić jedynie w gotowiźnie. żadnego wyboru płacenia w listach bądź w gotowiźnie być tu nie mogło.

Jeżeli zaś przedmiotem sprzedaży była podzielna połowa nieruchomości i gdy pożyczka Towarzystwa Kredytowego między częściami nieruchomości podzielona jeszcze nie została, to w chwili sprzedaży połowy nieruchomości nabywca tejże połowy nie miał do wyboru bądź spłacić połowę pożyczki, bądź ją pozostawić na hipotece, bo pożyczka ta i w całości i w każdej swej części miała zabezpieczenie na całej nieruchomości i bez zgody Towarzystwa Kredytowego oraz bez zastosowania się do ustawy tegoż Towarzystwa nie mogła być w połowie spłacona, w połowie zaś pozostawiona na hipotece drugiej połowy nieruchomości, znów zatem mogła być spłacana jedynie w pierwotnie do chwili sprzedaży określonych ratach i terminach, stosownie do ustawy Towarzystwa Kredytowego, czyli jedynie w gotowiźnie.

Nie we wszystkich tego rodzaju wypadkach mogły pomóc i starania w Towarzystwie po sprzedaży połowy nieruchomości, bo nie wszystkie wypadki faktyczne objęte są przepisami ustawy Towarzystwa; stanąć temu mogły na przeszkodzie bądź przestrzeń nieruchomości, bądź jej położenie, bądź rozmieszczenie znajdujących się na gruncie budynków. W każdym razie tego rodzaju zgody ze strony Towarzystwa Kredytowego w chwili sprzedaży nie było.

Pozatem do podziału pożyczki Towarzystwa potrzebna jest i zgoda pozostałych właścicieli nieruchomości, a zgody takiej w chwili sprzedaży połowy nieruchomości również jeszcze nie było.

Pobranie wreszcie opłat stemplowych nie może być uzależnione od faktów, które mogą zaistnieć dopiero w przyszłości, już po sporządzeniu aktu sprzedaży, opłata stemplowa bowiem musi być pobrana w chwili aktu na zasadzie tego stanu faktycznego i prawnego, jaki istnieje w chwili sprzedaży.

Rozstrzygnięcie danej kwestji przy sprzedaży spółwłasności nieruchomości, przy tych a nie innych okolicznościach faktycznych i tych a nie innych warunkach aktu, nie uprawnia jednak do uogólnień, do rozstrzygnięcia jednako tejże kwestji przy innych faktycznych okolicznościach sprawy i przy innych warunkach aktu, a tem bardziej nie uzasadnia postawienia tejże tezy przy sprzedaży całej nieruchomości.

Przy nabyciu całej nieruchomości rzecz przedstawia się inaczej: Spłacenie Towarzystwa Kredytowego nie zależy wtedy ani od Towarzystwa, ani od innych osób, mających zabezpieczone swe prawa na hipotece sprzedawanej nieruchomości, lecz zależy wyłącznie i jedynie od nabywcy nieruchomości i przysługuje mu z samego prawa na zasadzie ustawy Towarzystwa, przyczem na zasadzie tejże ustawy może on wybierać bądź spłatę ratami w gotowiźnie, bądź spłatę jednorazową w listach.

Jeżeli giełdowa wartość listów w danej chwili wynosi zaledwie 60% nominalnej ich wartości, a listy te można w dowolnej ilości nabyć za tę cenę na giełdzie, to nabywca, mając i prawo spłaty i pieniądze na spłatę, nie będzie się wahał, co wybrać.

Coprawda niezawsze nabywca, mając prawo, ma jednocześnie i pieniądze. Jeżeli jednak nie mając pieniędzy, natychmiast Towarzystwa nie spłaci, prawo wyboru przysługuje mu i nadal w każdej chwili, wcześniej, czy później. To prawo wyboru wynika nie z umowy stron, lecz z ustawy Towarzystwa.

Od zawartej już poprzednio umowy z Towarzystwem wszelkie opłaty stemplowe zostały pobrane; nowej umowy spisywać nie potrzeba — niema zatem i nowego stempla.

Przed nabyciem nieruchomości dla spłaty Towarzystwa nabywca nie potrzebuje zyskiwać od kogokolwiek jakichkolwiek pozwoleń i tylko dokonać spłaty przed nabyciem nie może, bo przed nabyciem prawo spłaty przysługuje nie jemu, lecz sprzedawcy. Dopiero z chwilą nabycia nieruchomości nabywca ma możność i prawo spłacenia pożyczki Towarzystwa w każdym czasie i w każdej chwili.

Pożyczka Towarzystwa jest przywiązana nie do osoby właściciela nieruchomości, lecz do nieruchomości. Przy sprzedaży zaś nieruchomości chodzi jedynie o to, ile wynosi cena sprzedaży, od której należy pobrać opłatę stemplową.

Cenę sprzedaży nieruchomości stanowi niewątpliwie: 1) gotówka, którą bierze sprzedawca nieruchomości lub jego wierzyciele i 2) wartość w chwili sprzedaży — pożyczki Towarzystwa Kredytowego, przywiązanej do nieruchomości.

Wartość pożyczki Towarzystwa w chwili sprzedaży jest niewątpliwa, realna, określona na giełdzie, w notowaniach giełdy. Z jakiej zatem racji cenę tę sztucznie zmieniać i liczyć od ceny nominalnej, która w chwili aktu sprzedaży nieruchomości realnie nie istnieje. Przy pożyczce Towarzystwa, rozliczonej na lat dziesiątki, przy

zmiennej wartości listów, przy konieczności płacenia w gotowiźnie jeżeli spłata następuje w ratach, a taką jest i zgodna z ustawą Towarzystwa umowa pożyczki, musimy brać nominalną cenę pożyczki. Ale w chwili sprzedaży nieruchomości posiadamy realną, ściśle określoną wartość listów i nie potrzebujemy uciekać się do sztucznych, niesprawiedliwych, nierealnych wyliczeń. Tam, gdzie — jak przy sprzedaży — chodzi o określenie realnej wartości listów, u. o. s. nakazuje pobrać opłatę od wartości ich giełdowej. Tak głosi wyraźnie art. 8 u. o. s. Powyższy art. 8 znajduje się w ogólnej części przepisów ustawy, stosowany być zatem powinien do wszystkich przypadków, wyjąwszy te szczególne przypadki, co do których wprowadzony został w ustawie wyjątek od tej ogólnej zasady. Takiego wyjątku co do obliczeń kursu listów przy sprzedaży nieruchomości niema i dlatego powinien mieć zastosowanie art. 8 u. o. s., a nie art. 7 ust. 2 tejże ustawy, który rozstrzyga tylko, jak określa się „łączna wartość wszystkich świadczeń wzajemnych", jako to: przyjęcie długu do zapłaty, ustanowienie użytkowania, potrącenie wierzytelności z ceny sprzedaży, zrzeczenie się prawa majątkowego i t. p. Wszak dla otrzymania łącznej wartości wszystkich tych świadczeń, należy przedewszystkiem określić wartość każdego świadczenia oddzielnie. Takiej wartości nie można wyprowadzić według wskazań art. 7 ust. 2, lecz tylko na zasadzie specjalnych ocen, podanych w ustawie dla każdego z tych świadczeń oddzielnie, czyli oddzielnie od wysokości długu, oddzielnie od wartości użytkowania, oddzielnie od zrzeczenia się prawa majątkowego i t. d. Następnie dopiero dla określenia łącznej wartości wszystkich tych świadczeń należy zebrać wszystkie wartości świadczeń oddzielnych w jedną całość i od całości pobrać jedną ogólną opłatę. To jednak zebranie na zasadzie u. o. s. nie wywołuje samo przez się ani zwiększenia ani zmniejszenia ceny.

Zapytuję wreszcie, czy byłoby sprawiedliwie, aby nabywca nieruchomości z licytacji mógł potrącić sobie z ceny zalicytowanej pożyczkę Towarzystwa w cenie nominalnej? Bogaciłby się wtedy kosztem cudzym.

Marjan Kurman

1292.

OPŁATY STEMPLOWE.

Przedawnienie prawa żądania opłaty.

Art. 34 ust. 1 zdanie ostatnie u. o. s. dotyczy jedynie pism, stwierdzających umowę. (Teza).

Wyrok NTA z 16 października 1935 l. rej. 9909/33 w sprawie firmy „Tatra-Auto" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od aktu notarjalnego z daty Poznań 10 lutego 1928, sporządzonego przed notarjuszem, Urząd opłat stemplowych w Poznaniu wymierzył skarżącej firmie nakazem płatniczym z 15 lipca 1933 na zasadzie art. 114 u. o. s.

opłatę stemplową według 0.5% stawki. W powołanym akcie Ludmiła R. złożyła oświadczenie, że skarżąca spółka ma do niej pretensję z tytułu dostawy samochodu osobowego w wysokości 1.420,60 dol. am., co do której „poddaje się natychmiastowej egzekucji w myśl § 794 Nr. 5 proc. cyw. w cały swój majątek" i zgadza się, by wierzycielce udzielono wykonalnego wygotowania aktu już w dacie jego sporządzenia.

W odwołaniu od wymiaru skarżąca podniosła zarzut przedawnienia prawa do wymiaru, motywując go w ten sposób, że zgodnie z art. 34 u. o. s. termin 5-letni biegnie od dnia, w którym opłata winna była być uiszczona, a ponieważ według aktu z 10 lutego 1928, sporządzający tenże akt notarjusz winien był należną opłatę pobrać przy akcie, przeto termin przedawnienia zaczął biec od 10 lutego 1928.

Na wezwanie Urzędu Ludmiła R. złożyła oświadczenie, że ostatnią ratę za samochód zapłaciła 5 listopada 1929.

Orzeczeniem z 23 listopada 1933 Izba Skarbowa w Poznaniu odwołania nie uwzględniła, zaznaczając w motywach, że według art. 34 ust. 1 zdanie ostatnie u. o. s. przedawnienie nie biegnie w czasie wykonywania umowy, gdy zaś z oświadczenia Ludmiły R. wynika, że ostatnią ratę ceny kupna, stwierdzonej właściwem pismem, uiściła 5 listopada 1929, to dopiero od tego dnia zaczął biec 5-letni termin przedawnienia.

Powyższe orzeczenie Izby Skarbowej stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżąca zarzuca obrazę art. 34 u. o. s.

NTA rozważył, co następuje:

Na uzasadnienie zarzutu obrazy art. 34 u. o. s. skarga podnosi, że akt z 10 lutego 1928 nie stwierdza bynajmniej umowy kupna-sprzedaży, jest on bowiem jednostronnym protokółem, zeznanym przez małżonków R. bez udziału skarżącej, że obowiązek płacenia należności za samochód powstał nie na mocy tego protokółu, lecz na mocy umowy kupna-sprzedaży samochodu, która została w właściwym czasie należycie ostemplowana, że więc wspomniany akt powstał pomimo umowy i regulował jedynie zapłatę długu. Zdaniem skargi, nie ma w danym wypadku zastosowania zdanie ostatnie ust. 1 art. 34 u. o. s., ponieważ pismo, od którego wymierzono opłatę, nie stwierdza umowy.

NTA uznał to stanowisko skargi za trafne. Przepis, który w rozpoznawanym wypadku władza zastosowała, głosi, że przedawnienie nie biegnie w czasie wykonywania u m o w y. Brzmienie przytoczonego przepisu nie pozostawia wątpliwości co do tego, że odnosi się on tylko do opłat, przypadających od pism, które stwierdzają umowę, a do tej kategorji pismo omawiane nie może być zaliczone. Zawiera ono bowiem jednostronne uznanie długu, podczas gdy wykonywana była jedynie zawarta poprzednio i nie stwierdzona spornem pismem umowa kupna-sprzedaży

samochodu. Wprawdzie w odpowiedzi na skargę pozwana władza twierdzi, że art. 34 ust. 1 u. o. s. dotyczy nietylko pism, stwierdzających umowę, ale jakichkolwiek pism, podlegających opłacie stemplowej, a „wiążących się“ z umową, jednak to stanowisko wobec wyraźnego brzmienia w mowie będącego przepisu nie da się utrzymać. Brak więc prawnej podstawy do stosowania w spornym przypadku przepisu art. 34 ust. 1 zdanie ostatnie u. o. s....

1293.

OPŁATY STEMPLOWE.

Termin do zgłoszenia wniosku o zwrot opłaty, opartego na orzeczeniu sądowem.

Wniosek o zwrot opłaty, oparty na orzeczeniu sądowem, winien być zgłoszony w ciągu trzech miesięcy od chwili uprawomocnienia się orzeczenia, chociaż nietylko rozpoczęcie postępowania, poprzedzającego wydanie orzeczenia, ale też uprawomocnienie się orzeczenia, nastąpiły przed upływem pięcioletniego terminu, przewidzianego w zdaniu pierwszem ust. 3 art. 49 u. o. s.

Wyrok NTA z 6 lutego 1935 l. rej. 9356/32 w sprawie adwokata Aleksandra Zdrojewskiego w Białymstoku, kuratora masy upadłości Spółdzielczego Banku Rolniczo-Handlowego Sp. z ogr. odp. w Białymstoku, przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Spółdzielczy Bank Rolniczo-Handlowy w Białymstoku nabył z licytacji, dokonanej 17 grudnia 1930, nieruchomość i uiścił opłatę stemplową (2.217,60 zł). Licytację nieruchomości uznano decyzją Sądu z 14 września 1931 za spełzłą. Wobec tego wspomniany Bank podaniem, wniesionem do Sądu Okręgowego 7 kwietnia 1932, prosił o zwrot uiszczonej opłaty. Podanie to przesłał Wydział cywilny Sądu Okręgowego w Białymstoku Izbie Skarbowej, zaznaczając, że uiszczona opłata ulega wobec decyzji z 14 września 1931 zwrotowi. Izba Skarbowa w Białymstoku nie uwzględniła podania o zwrot opłaty, na podstawie art. 49 ust. 3, zdanie 2, u. o. s.

W odwołaniu Bank zwalczał interpretację wspomnianego przepisu art. 49 przez Izbę Skarbową, stając ze swej strony na stanowisku, że według art. 49 termin przedawnienia nie może być krótszy od lat 5, a w wypadkach żądania zwrotu opłaty, opartego na orzeczeniu sądowem, gdy sprawa sądowa nie jest zakończona w okresie 5-letniego przedawnienia, udziela się podatnikowi jeszcze 3-miesięcznego dodatkowego terminu.

W postępowaniu odwoławczem Sąd Okręgowy w Białymstoku

stwierdził na zapytanie władzy skarbowej, że decyzja z 14 września 1931 uprawomocniła się 28 września 1931.

Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 23 lipca 1932 nie uwzględniło odwołania, uznając jego zarzuty za niesłuszne, ponieważ przepis, zawarty w zdaniu 2 ust. 3 art. 49 u. o. s., jest przepisem specjalnym, wykluczającym zastosowanie przepisu ogólnego, zawartego w zdaniu 1 ust. 1 (winno być 3) art. 49, a ustalającego 5-letni termin wniesienia podania. Gdy ust. 3 art. 49 ustala prekluzyjny 3-miesięczny termin do zgłoszenia wniosku o zwrot opłaty z powodu uchylenia przez sąd aktu licytacyjnego nabycia nieruchomości i gdy wyrok Sądu uprawomocnił się 28 września 1931, podanie o zwrot opłaty, wniesione do Sądu 7 kwietnia 1932, a odstąpione przez Sąd Izbie Skarbowej wedle właściwości 9 maja 1932, złożone zostało po upływie powyższego 3-miesięcznego terminu....

NTA rozważył, co następuje:

Skarga zwalcza pogląd zaskarżonego orzeczenia, iż przepis, zawarty w zdaniu 2 ust. 3 art. 49 u. o. s., jest przepisem specjalnym, wykluczającym zastosowanie przepisu ogólnego, zawartego w zdaniu 1 ust. 3 art. 49, a ustalającego 5-letni termin wniesienia podania. Skarga uważa przepis, zawarty w zdaniu 2 ust. 3 art. 49, za dodatkowy w stosunku do zasadniczego 5-letniego terminu przedawnienia, w tem rozumieniu, iż ustawodawca ustanowił 3-miesięczny termin dodatkowy od chwili uprawomocnienia się orzeczenia sądowego, wydanego po upływie zasadniczego terminu 5-letniego, „względnie na czas krótszy od trzech miesięcy przed upływem takowego". Atoli ta wykładnia przepisu quaestionis nie znajduje zupełnie oparcia w treści powyższego przepisu, regulującego, jak wynika z jego samej dykcji, sprawę przedawnienia odnośnie do wniosku, opartego na orzeczeniu sądowem, specjalnie, jakkolwiek w granicach czasowych przepisu ogólnego, zawartego w zdaniu 1 ust. 3 art. 49 u. o. s., o ile chodzi o chwilę rozpoczęcia postępowania, zakończonego prawomocnem orzeczeniem sądowem.

Z tej przyczyny NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1294.

OPŁATY STEMPLOWE.

Orzeczenie o zwrocie opłaty stemplowej, uiszczonej od licytacyjnej sprzedaży nieruchomości, dokonanej przez sąd — właściwość rzeczowa[1]).

Sąd nie jest właściwy do orzekania o zwrocie opłaty stemplowej, wpła-

[1]) Por. OPA 1293/35.

conej przez nabywcę nieruchomości z licytacji do kasy sądu, w razie unieważnienia następnie licytacji.

Orzeczenie Izby Cywilnej (s. 1) SN z 4 stycznia 1935 C. I. 1478/34.

Sąd Okręgowy w Łomży unieważnił decyzją z 16 czerwca 1931 licytację nieruchomości we wsi O., należącej do Bronisławy M., i nakazał zwrot sum, wpłaconych przez nabywcę W., a m. i. sumy 141 zł 02 gr, wpłaconej do kasy Sądu Okręgowego tytułem opłaty stemplowej aljenacyjnej; od decyzji Sądu Okręgowego odwołała się ze skargą incydentalną Prokuratorja Generalna, wnosząc o uchylenie jej w części, nakazującej zwrot pomienionej sumy 141 zł 02 gr opłaty aljenacyjnej, lecz Sąd Apelacyjny skargę incydentalną Prokuratorji Generalnej oddalił.

Z przesłanek zaskarżonej decyzji nie widać, na czem Sąd Apelacyjny oparł ustalenie, iż suma 141 zł 02 gr opłaty stemplowej aljenacyjnej została wniesiona do depozytu Sądu Okręgowego, tymczasem z decyzji tego Sądu z 16 czerwca 1931, na którą powołuje się skarżący, widać, iż został nakazany zwrot sumy 141 zł 02 gr opłaty stemplowej, wpłaconej przez nabywcę nieruchomości do kasy Sądu Okręgowego za pokwitowaniem z 25 lutego 1930. W tym stanie rzeczy przesłanki Sądu Apelacyjnego, iż Sąd Okręgowy miał prawo dysponować rzeczoną sumą, jako znajdującą się w jego depozycie, nie można uważać za uzasadnioną, brak zaś należytego uzasadnienia w tym względzie stanowi istotne uchybienie w przypadku przepisowi art. 711 U. P. C., gdyż, o ile opłata stemplowa (aljenacyjna) nie została złożona do depozytu, lecz opłacona do kasy Sądu Okręgowego, nastąpiło to oczywiście stosownie do p. 1 art. 30 ustawy z 1 lipca 1926 o opłatach stemplowych poz. 570 Dz. Ust., w myśl którego kancelarja sądowa wymierza opłatę stemplową od aktów sprzedaży drogą licytacji zapomocą nakazu płatniczego (cz. 2 art. 30), i następnie art. 31 cz. 1 tej ustawy, w myśl którego opłatę należy wnieść do kasy sądowej, i sąd nie jest właściwy do orzekania o zwrocie opłaty stemplowej (aljenacyjnej), wpłaconej w ten sposób przez nabywcę nieruchomości z licytacji do kasy sądu, w razie unieważnienia następnie licytacji. Za powyższym wnioskiem przemawiają następujące względy: przedewszystkiem w rozumieniu przytoczonych przepisów ustawy z 1 lipca 1926 sąd jest właściwie tylko poborcą opłaty stemplowej, należnej Skarbowi Państwa i na jego rzecz pobieranej, a przepisy całego działu o współudziale sądu w uiszczeniu opłaty stemplowej (dział „D", rozdz. IV) nie nadają sądom prawa zwrotu opłaty stemplowej wskutek unieważnienia aktu sprzedaży, dokonanej w trybie licytacji; w tej kwestji art. 49 pomienionej ustawy głosi, że właściwa jest w I instancji izba skarbowa do zwrotu opłaty stemplowej, jeżeli uiszczono

ją od pisma, stwierdzającego czynność prawną, następnie unieważnioną; pogląd, iż izba skarbowa, nie zaś sąd, jest uprawniona do zwrotu opłaty stemplowej, wpłaconej do kasy sądowej, potwierdza i cz. 1 in fine art. 49, która, mówiąc o powyższem uprawnieniu izby skarbowej, wprost wymienia opłatę stemplową od orzeczenia, chociaż ona również jest wpłacana do kasy sądowej (p. 2 art. 30 i cz. 1 art. 31); wreszcie przemawia za tem i ust. 4 art. 59 omawianej ustawy z 1 lipca 1926.

Z powyższych względów zaskarżona decyzja winna być uchylona z powodu obrazy art. 711 U. P. C. bez potrzeby rozpoznawania pozostałych zarzutów skargi kasacyjnej.

Nawet gdyby suma, o której mowa, została zarachowana do depozytu sądowego, sąd nie miałby kompetencji do orzeczenia, czy istnieją warunki, od których art. 49 ust. 1 u. o. s. uzależnia zwrot opłaty stemplowej. Istotne jest, że daną sumę wpłacono tytułem opłaty stemplowej, a nie ma znaczenia szczegół wyłącznie formalny, że ta suma znalazła się w depozycie sądowym.

Nie jest trafne zapatrywanie SN, iż „sąd jest właściwie tylko poborcą opłaty stemplowej". Z art. 17 i 30 u. o. s. wynika, że sekretarjat sądowy jest co do niektórych rodzajów opłat stemplowych władzą wymiarową, narówni z urzędem skarbowym. Atoli z tego nie wynika, że sąd jest właściwy do stosowania art. 49 u. o. s. Współudział bowiem sądów w ustalaniu należności z tytułu opłat stemplowych ogranicza się tylko do postępowania w instancji pierwszej. Jeżeli osoba, której sekretarjat sądowy wymierzył opłatę stemplową od licytacyjnej sprzedaży nieruchomości, jest zdania, że kwota wymierzona przewyższa należną w myśl ustawy, to odwołanie tej osoby rozstrzyga nie sąd, ale izba skarbowa: tak bowiem postanawia art. 47 (ust. 2) u. o. s. Tak samo więc, gdy sekretarjat sądowy wymierzył opłatę prawidłowo, ale następnie na skutek unieważnienia licytacji strona żąda zwrotu uiszczonej opłaty, rozstrzyga nie sąd, ale izba skarbowa: postanawia to najwyraźniej art. 49 u. o. s.

SN w orzeczeniu, wyżej przytoczonem, używa celem określenia daniny publicznej, o którą chodzi w przypadku konkretnym, trzech terminów: „opłata stemplowa", „opłata aljenacyjna" i „opłata stemplowa aljenacyjna". Tylko pierwszy jest poprawny. Termin „opłata aljenacyjna" nie jest użyty ani w u. o. s., ani w żadnej innej ustawie polskiej, obecnie obowiązującej. Lecz nietylko ze stanowiska obowiązujących tekstów ustawowych, ale też w świetle kryterjów naukowych, na których powinna opierać się terminologja prawnicza, termin „opłata aljenacyjna" jest błędny. Przez „aljenację" bowiem rozumiemy m. i. darowiznę, gdy natomiast opłatę, unormowaną w art. 52—63 u. o. s., pobiera się od aljenacji odpłatnej. Przedmiotem zaś aljenacji mogą być również rzeczy ruchome, gdy tymczasem owa opłata dotyczy zbycia nieruchomości.

Achilles Rosenkranz

1295.

OPŁATY STEMPLOWE.

Nabycie przez małżonka udziału w ogólnej wspólności majątkowej, który przypadł wskutek śmierci drugiego małżonka wspólnym potomkom.

Nabycie przez małżonka udziału w ogólnej wspólności majątkowej, który wskutek śmierci drugiego małżonka przeszedł na ich wspólnych potomków, nie jest działem wspólności w rozumieniu art. 131 ust. 2 lit. a) u. o. s. (Teza).

Wyrok NTA z 10 kwietnia 1935 l. rej. 2721/32 w sprawie Jana Cegielskiego przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy w Nowemmieście wymierzył nakazem płatniczym z 15 stycznia 1932 Janowi Cegielskiemu od układu spadkowego z daty Nowemiasto 11 lipca 1930 opłatę stemplową na zasadzie art. 132 u. o. s., przyjmując za podstawę wymiaru wartość połowy nieruchomości, położonej w Gwiździnach karta Nr. 20, w kwocie 14.000 zł. W powyższym układzie zostało stwierdzone, że na mocy wspólności majątkowej, istniejącej między skarżącym a jego zmarłą żoną Marjanną, wymieniona nieruchomość, przedstawiająca wartość 28.000 zł, należy w połowie do skarżącego, w połowie zaś do trojga wspólnych dzieci obojga małżonków, a następnie na mocy tegoż aktu skarżący przejął cały udział dzieci we wspólności majątkowej, zobowiązując się wobec nich do określonych bliżej w układzie świadczeń.

Od wymiaru wniósł skarżący odwołanie, w którem domagał się całkowitego umorzenia wymierzonej opłaty stemplowej, dowodząc, że w danym wypadku mają zastosowanie przepisy o opodatkowaniu spadków, skoro treścią układu jest rozliczenie się w spadku między współspadkobiercami, w myśl którego przejął on całą nieruchomość na wyłączną własność, zobowiązując się wzamian do wydania dzieciom należnych im części spadkowych.

Izba Skarbowa w Grudziądzu orzeczeniem z 15 lutego 1932 odwołania nie uwzględniła, uzasadniając swe orzeczenie z powołaniem się na art. 6 i 132 u. o. s. tem, że z treści układu wynika, iż skarżący nie miał żadnego udziału w spadku po zmarłej żonie, albowiem zatrzymał dla siebie tylko swoją połowę majątku, podczas gdy połowa jego żony przypadła w całości dzieciom, wobec tego należy się opłata od nabytej nieruchomości w wysokości 4%.

Powyższe orzeczenie Izby Skarbowej jest przedmiotem skargi do

NTA, w której skarżący podnosi zarzut, że w danym wypadku ma zastosowanie przepis art. 131 p. 3 lit. a) u. o. s.

NTA rozważył, co następuje:

W rozpoznawanej sprawie chodzi o rozstrzygnięcie kwestji, czy akt z 11 lipca 1930, nazwany układem spadkowym, ma za przedmiot dział wspólności, która wynikła wyłącznie z dziedziczenia, czy więc podpada on pod zwolnienie, przewidziane w art. 131 ust. 2 lit. a) u. o. s. (skarga powołuje mylnie art. 131 p. 3 lit. a tejże ustawy). W tym względzie odpowiedź na skargę, powołując się na przepis § 1483 niem. k. c., stwierdza, że udział zmarłego małżonka w mieniu łącznem nie należy do spadku, że przeto nie ma tu zastosowania powołany wyżej przepis ustawy, skoro wspólność między skarżącym a jego dziećmi nie wynikła z dziedziczenia.

Powyższe stanowisko pozwanej władzy NTA uznał za trafne. Nie jest bowiem sporne, że na mocy umowy, stwierdzonej aktem notarjalnym z 22 czerwca 1920, istniała między skarżącym a zmarłą jego żoną ogólna wspólność majątkowa i że pozostałe dzieci są wspólnymi potomkami obojga małżonków. W tym stanie rzeczy po śmierci żony skarżącego, w myśl wyraźnego przepisu, zawartego w § 1483 ust. 1 niem. k. c., wspólność majątkowa trwała nadal pomiędzy skarżącym a dziećmi, przyczem dzieci uzyskały prawne stanowisko matki (§ 1487 ust. 1 k. c.), a udział zmarłej we wspólności majątkowej nie stanowił spadku. Przy tym stanie faktycznym i prawnym nie może być mowy o zastosowaniu w konkretnym wypadku przepisu art. 131 ust. 2 lit. a) u. o. s., skoro przesłanką zastosowalności tego przepisu jest, by udział odnosił się do wspólności, wynikłej wyłącznie z dziedziczenia, którego w niniejszym wypadku nie było.

Z powyższych powodów stanowisko skargi w kwestji zastosowalności powołanego wyżej przepisu należało uznać za nietrafne, a gdy skarga innych zarzutów nie wysuwa, przeto należało ją oddalić jako nieuzasadnioną.

1296.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Konfiskata narzędzi przestępstwa.

Posiłkowe stosowanie w sprawach karno-skarbowych przepisu art. 50 k. k. jest niedopuszczalne, zaczem choćby uznać samochód za narzędzie przestępstwa skarbowego, orzeczenie konfiskaty samochodu byłoby niezgodne z art. 17 u. k. s.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 11 kwietnia 1935 3 K. 231/35.

...Słuszny jest zarzut obrazy art. 17 § 2 u. k. s. oraz art. 50 k. k. Ustawa karna skarbowa normuje szczegółowo kwestję konfiskaty przedmiotu przestępstwa, stanowiąc w art. 17, że przez karę konfiskaty przedmiotu przestępstwa rozumie się konfiskatę nietylko samego przedmiotu, ale również jego koniecznego opakowania oraz tego wszystkiego, co z nim zmieszano lub też połączono w taki sposób, że bez uszczerbku dla przedmiotu przestępstwa odłączyć się nie da. O konfiskacie narzędzi, które służyły lub były przeznaczone do jego popełnienia, jak to przewiduje art. 50 k. k., w przepisie tym niema mowy. Ponieważ w myśl art. 2 u. k. s. zawarte w poszczególnych ustawach karnych ogólne przepisy prawa karnego materjalnego mają o tyle zastosowanie do przestępstw, karanych według ustawy karnej skarbowej, o ile ta nie stanowi inaczej, a właśnie u. k. s. stanowi o konfiskacie inaczej niż powszechna ustawa karna, przeto stosowanie posiłkowe k. k. w przedmiocie konfiskaty jest niedopuszczalne. Toteż w danym wypadku, choćby uznać samochód za narzędzie przestępstwa ze względu na przystosowanie go ad hoc do przemycania towarów przez sporządzenie w nim specjalnych niewidocznych skrytek, orzeczenie konfiskaty tego samochodu było niezgodne z przepisem art. 17 u. k. s. i musiało spowodować w myśl art. 516 lit. d) k. p. k. uchylenie tego orzeczenia bez potrzeby przekazywania sprawy do I instancji, jako już bezprzedmiotowego i najzupełniej zbędnego.

Teza, umieszczona w nagłówku, robi wrażenie paradoksalnej, a jednak wobec wyraźnego brzmienia przepisów u. k. s., dotyczących konfiskaty, uznać ją należy za słuszną. Trzeba tylko zaznaczyć, że podstawy do uzasadnienia tej tezy szukać należało nie we wskazanym w orzeczeniu art. 17 u. k. s., lecz w art. 18 tejże ustawy. Gdyby przepisy u. k. s. o konfiskacie mieściły się jedynie w jej art. 17, to należałoby uznać, że u. k. s. pozostawia bez zmiany zasady ogólne, przewidziane w art. 50 k. k., i tylko wyjaśnia, że przy przestępstwach z u. k. s. konfiskacie ulega nietylko dany przedmiot, w myśl zasad ogólnych, ale także jego opakowanie i t. d. Jednakże art. 18 u. k. s., który w szczególności omawia kwestję konfiskaty „narzędzi" przestępstwa, wskazuje nam, że ustawodawca zamierzał stworzyć w u. k. s. odrębny system konfiskaty, różniący się od zasad, wymienionych w art. 50 k. k. I rzeczywiście, art. 50 k. k. stanowi m. i., że sąd może orzec przepadek narzędzi, które służyły lub były przeznaczone do popełnienia przestępstwa. Natomiast art. 18 u. k. s. już nietylko upoważnia sąd do orzeczenia konfiskaty narzędzi przestępstwa, ale nawet nakłada na sąd w tym względzie obowiązek ustawowy („orzeka się"), przyczem rozszerza konfiskatę w stosunku do art. 50 k. k., rozciągając ją, prócz narzędzi, również na „maszyny i materjały", służące do popełnienia przestępstwa. Czy to wyliczenie nie jest zbędne, t. j. czy pod pojęcie narzędzi nie możnaby podciągnąć również maszyn i materjałów, służących do popełnienia przestępstwa, to jest jeszcze kwestja sporna. Mojem zdaniem, np. maszyna litograficzna, na której fałszowano pieniądze, jakoteż papier, do tego przeznaczony, będą takiemi samemi narzędziami, służącemi lub

przeznaczonemi do popełnienia przestępstwa fałszowania pieniędzy, jak ołówek, którym wzór rysowano, lub atrament litograficzny, którym go pociągnięto. Możnaby więc i w tym punkcie uznać, że wyrazy „maszyny i materjały" są bądź pleonazmem, tak częstym, niestety, w naszych ustawach, bądź takiem samem wyjaśnieniem pojęcia „narzędzie", jakie art. 17 daje co do pojęcia „przedmiotu przestępstwa". Natomiast ani pleonazmem, ani dążeniem do wyjaśnienia nie da się wytłumaczyć ta część art. 18, powtarzająca się wyraźnie w obu jego paragrafach, która dotyczy tego, w jakich mianowicie wypadkach u. k. s. nakazuje konfiskatę maszyn, narzędzi i materjałów. Następuje to jedynie „w przypadkach fabrykacji w przedsiębiorstwach, tajnie prowadzonych, przedmiotów, podlegających opłacie lub stanowiących przedmiot monopolu państwowego". W innych przypadkach u. k. s. konfiskaty narzędzi nie przewiduje. Wynika to nietylko z tego, że art. 18, jako przepis wyjątkowy, nie ulega wykładni rozciągłej, ale i z tego również, że art. 17, wyjaśniając, co należy rozumieć przez przedmiot przestępstwa, mający ulec konfiskacie, tłumaczy, że rozumieć tu należy także jego opakowanie oraz to, co z nim zmieszano lub połączono w sposób, uniemożliwiający odłączenie, lecz nie wspomina o narzędziach, o których mówi art. 18.

Jest rzeczą oczywistą, że twórcy u. k. s. nie mieli zamiaru zrobić w u. k. s. wyjątku z art. 50 k. k. na korzyść narzędzi, służących lub przeznaczonych do popełnienia przestępstw skarbowych, — nie mieli zamiaru, ale zrobili. Przyczyną tego nieporozumienia jest nadmierna kazuistyka, stanowiąca jedną z podstawowych wad ustawy karnej skarbowej, kazuistyka, która, jak zawsze, pragnąc przewidzieć wszystko, wymienia rzeczy mniej ważne, a opuszcza ważniejsze. Jest to jeden więcej dowód tego, zdawałoby się, aksjomatu, że ustawę napisać jest łatwo, ale napisać dobrą ustawę jest bardzo trudno. Przy projektowanej obecnie nowelizacji u. k. s. należałoby ten błąd poprawić, co dałoby się najłatwiej uskutecznić przez skreślenie art. 18. Wtedy nie ulegałoby wątpliwości, że art. 50 k. k. ma zastosowanie i do przestępstw skarbowych, gdyż art. 50 k. k. przewiduje konfiskatę przedmiotu przestępstwa „jak również narzędzi", a art. 17 u. k. s. rozszerza tylko pojęcie przedmiotu przestępstwa, kwestji zaś narzędzi nie porusza.

A. Mogilnicki

1297.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Uwolnienie od odpowiedzialności karnej w sprawach o przestępstwa podatkowe. Sprostowanie fałszywego zeznania o obrocie.

1. Ustawa z 26 marca 1935 o uwolnieniu od odpowiedzialności karnej poz. 178 Dz. Ust. jest obietnicą niewszczynania ścigania karnego za przestępstwa podatkowe pod warunkiem dopełnienia postanowień art. 2, a co za tem idzie — odpuszczenia winy wzamian za uiszczenie ustawowo należącego się podatku za ubiegłe 3 lata (art. 5).

2. Z literalnego znaczenia wyrażenia „darowuje się kary" (art. 1 usta-

wy z 26 marca 1935) nie można wysnuć wniosku, że „darowanie“ może dotyczyć kar już wymierzonych przez sąd lub władzę administracyjną.

3. Karalność czynu, wymienionego w art. 105 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., gaśnie, gdy winny sprostuje lub uzupełni swe zeznanie lub wyjaśnienie wobec właściwej władzy skarbowej, zanim władze skarbowe otrzymają wiadomość o przestępstwie, co należy rozumieć w ten sposób, że za moment decydujący ustawa uważa każdą przez władzę skarbową otrzymaną wiadomość o przestępstwie, choćby nawet narazie nieścisłą i niedokładną, jeśli tylko na skutek tej wiadomości władze skarbowe rozwiną odpowiednie kroki celem wdrożenia postępowania przygotowawczego, bądź celem zabezpieczenia śladów i dowodów przestępstwa, lub celem wykrycia czy też ujęcia sprawcy.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 25 czerwca 1935 1 K. 79/35.

... Wniosek obrońcy oskarżonego o umorzenie postępowania karnego na mocy art. 1 ustawy z 26 marca 1935 o uwolnieniu od odpowiedzialności karnej w sprawach o przestępstwa podatkowe, jako najdalej idący, ulega rozważeniu przed zarzutami kasacji. Obrońca twierdzi, że oskarżony dnia 14 czerwca 1935, t. j. w terminie użytecznym, złożył sprostowanie co do wysokości obrotów jego w r. 1931 i 1932 do właściwej władzy skarbowej, a przeto skazujący wyrok sądu odwoławczego należy uchylić i postępowanie karne umorzyć. Powstaje tedy na tle tego wniosku zagadnienie, czy na mocy ustawy z 26 marca 1935 poz. 178 Dz. Ust. może nastąpić uwolnienie oskarżonego od kary, wymierzonej wyrokiem sądowym lub prawomocnem orzeczeniem karnem władzy administracyjnej. Czy wyrażenie art. 1 ustawy z 26 marca: „darowuje się kary za przestępstwa podatkowe, na warunkach, określonych w ustawie niniejszej“, należy rozumieć jako ogólną amnestję i przebaczenie wymienionych w art. 2 przestępstw podatkowych (popełnionych przed wejściem w życie rzeczonej ustawy), czy też wyrażenie to ma nieco inne znaczenie i zostało niewłaściwie użyte dla stwierdzenia tylko reguły, że sprawca wykroczenia podatkowego, o ile wykona warunki, określone w ustawie, jest „wolny od odpowiedzialności karnej“, jak to stanowi art. 2 ustawy, w sensie, że nie będzie ścigany w drodze dochodzenia karnego.

Różnica pojęć „darowania kary“ a „uwolnienia od odpowiedzialności karnej“ jest olbrzymia i ma doniosłe znaczenie proceduralne. Według amnestyj z 22 czerwca 1928 i 21 października 1932, „darować“ można było już orzeczone wyrokiem prawomocnym a niewykonane w całości lub części kary i przytem bezwarunkowo darowanie kary zależało od jej wysokości i innych okoliczności. Tymczasem ustawa z 26 marca 1935 wymaga dopeł-

nienia pewnych warunków, a mianowicie: 1) przyznania się do popełnienia wymienionego w art. 2 wykroczenia lub występku, 2) przed właściwą władzą skarbową i 3) w terminie do dnia 16 czerwca 1935. Celem tej ustawy było pobudzenie niesumiennych lub opieszałych płatników do przyznania się w terminie dwumiesięcznym do popełnienia wykroczeń podatkowych lub występków i zażegnania tym sposobem strat Skarbu Państwa, wynikających z udaremnienia wymiaru lub uszczuplenia ustawowo należącego się podatku. Spodziewano się osiągnięcia tym sposobem zwiększenia dochodów skarbowych, a winnym udzielono dwumiesięcznego moratorjum, w czasie którego mogą oni bezkarnie („wolni są od odpowiedzialności...") przyznać się do winy i zapobiec ewentualnym szkodom dla Skarbu Państwa. Ustawa ta jest zatem jedynie obietnicą odpuszczenia winy wzamian za uiszczenie ustawowo należącego się podatku za ubiegłe 3 lata (art. 5). Warunkowem darowaniem przyszłych, ewentualnych, nie zaś o r z e c z o n y c h kar, a zatem niczem innem jak obietnicą niewszczynania ścigania karnego za przestępstwa podatkowe, pod warunkiem dopełnienia postanowień art. 2. Wobec tego z literalnego znaczenia wyrażenia „darowuje się kary" nie można wysnuć logicznego wniosku, że „darowanie" może dotyczyć kar już wymierzonych przez sąd lub władzę administracyjną. Lecz co więcej, ustanowienie warunków bezkarności przestępstw podatkowych, wymienionych w art. 2, oraz treść tego artykułu wskazuje, że ustawa obiecuje bezkarność za ujawnienie przez samego płatnika czynu karygodnego nieznanego, nie wykrytego jeszcze przez władzę skarbową. Cały sens tej ustawy polega właśnie na tem, ażeby ułatwić władzy skarbowej ściągnięcie zaległych podatków, które bez dobrowolnego przyznania się płatnika byłoby czasami niemożliwe. Natomiast sprostowanie fałszu w zeznaniu o obrocie lub jakiemkolwiek innem piśmie, albo zawiadomienie władzy skarbowej o wykroczeniu lub występku już ujawnionych przez tę władzę, byłoby bezprzedmiotowe i nie zasługiwałoby na przebaczenie winy, bezkarność bowiem, obiecana przez ustawę, nie jest wcale premją za prawdomówność lub skruchę. Art. 4 ustawy z 26 marca 1935 wprost stanowi, że postępowanie karne w sprawach, wymienionych w art. 2, nie będzie wszczynane, jeżeli sprawca dopełni, a chociażby zapowie pisemnie zamiar dopełnienia warunków, określonych w art. 2, p r z e d u j a w n i e n i e m wykroczenia podatkowego lub występku przez władzę skarbową. Gdyby ustawodawca chciał wogóle darować kary za niektóre przestępstwa podatkowe „w związku z wejściem w życie ordynacji podatkowej", np. w celu ułatwienia władzom skarbowym i sądowym rozstrzygnięcia zaległych spraw lub w jakimkolwiek innym, to nie byłby stawiał „warunków", których dopełnienie ma sens jedynie w przypadku nieujawnienia jeszcze przestępstwa przez władzę skarbową. Trudno bowiem zrozumieć celowość wy-

magania przyznania się do fałszu w zeznaniu o obrocie albo „zawiadomienia" władzy skarbowej o popełnieniu wykroczenia podatkowego, gdy te fakty są już i tak jej znane. Tem bardziej bezcelowe i spóźnione jest przyznanie się do winy popełnienia przestępstwa podatkowego po wyroku sądowym.

Zresztą wszelkie w tej mierze wątpliwości rozstrzyga zamiar projektodawców, znajdujący odbicie w uzasadnieniu do projektu ustawy (Druk Sejmowy Nr. 1099). Czytamy tam: „W myśl projektowanej ustawy wymienione wyżej przestępstwa będą darowane sprawcom oraz osobom współdziałającym tylko wówczas, o ile sprawca lub jedna z osób współdziałających, w ciągu 30 dni (poprawiono na plenarnem posiedzeniu Sejmu na 2 miesiące) od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy oraz przed ujawnieniem przez władze przestępstwa, dokona czynności, przewidzianych w art. 2 projektu. Oba te warunki muszą zachodzić równocześnie. Gdyby zatem sprawca dokonał przepisanych w art. 2 czynności wprawdzie w terminie, w tym artykule zakreślonym, lecz po ujawnieniu przez władzę przestępstwa, to przepisy projektowanej ustawy nie będą miały do tego sprawcy zastosowania". Ten zamiar rządowego projektu ustawy nie doznał żadnej zmiany ani w Komisji Skarbowej Sejmu, ani na plenarnem posiedzeniu Sejmu, i zatem trzeba uznać, że dobrodziejstwo ustawy z 26 marca 1935 nie może mieć zastosowania w sprawie niniejszej.

W myśl cz. 2 art. 117 ustawy o podatku przemysłowym, jak również art. 173 Ordynacji Podatkowej, karalność czynu, wymienionego w art. 105 cyt. ustawy, gaśnie, gdy winny sprostuje lub uzupełni swe zeznanie lub wyjaśnienie wobec właściwej władzy skarbowej, zanim władze skarbowe otrzymają wiadomość o przestępstwie. Wyrażenie „zanim władza otrzyma wiadomość o przestępstwie" należy rozumieć, że za moment decydujący ustawa uważa każdą przez władzę skarbową otrzymaną wiadomość o przestępstwie, choćby nawet narazie nieścisłą i niedokładną, jeśli tylko wskutek tej wiadomości władze skarbowe rozwiną odpowiednie kroki celem wdrożenia postępowania przygotowawczego, bądź celem zabezpieczenia śladów i dowodów przestępstwa, lub ewentualnie celem wykrycia czy też ujęcia sprawcy.

W danej sprawie sądy wyrokujące ustaliły, że Izba Skarbowa jeszcze przed zarządzeniem rewizji, a więc przed dniem 27 listopada 1933, posiadała informacje, że oskarżony w złożonem zeznaniu o obrocie podał nieprawdziwe wiadomości w celu uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, oraz że z tego powodu przeprowadzono w dniu 27 listopada 1933 na zasadzie art. 142 k. p. k. u oskarżonego jako podejrzanego o popełnienie przestępstwa rewizję, w celu wykrycia dowodów winy w postaci ksiąg handlowych firmy, które były ukryte w prywatnem mieszkaniu, rzekome zaś

sprostowanie zeznania o obrocie nastąpiło dopiero w dniu 28 listopada 1933, a więc już po przeprowadzonej rewizji i po ujęciu dowodów rzeczowych w postaci ksiąg handlowych. W tych warunkach sądy miały dostateczne podstawy prawne do uznania, że rzekome sprostowanie nastąpiło po otrzymaniu przez władze skarbowe wiadomości o przestępstwie. Lecz co więcej, sądy słusznie uznały, że złożenie nowych zeznań na drugi dzień po rewizji, pod naciskiem ujawnionych przez tę rewizję okoliczności, nie stanowi sprostowania w sensie cz. 2 art. 117 ustawy o podatku przemysłowym. W tej materji SN wydał już wyczerpujące wyjaśnienia i powtarzanie ich jest zbędne.

Zarzut niezastosowania postanowień Ordynacji Podatkowej jest bezbezpodstawny, sprawa bowiem była rozpoznana w I instancji przed 1 października 1934, a przeto w myśl § 1 art. 207 O. P. „przepisy karne" Ordynacji nie mogą mieć zastosowania do sprawy niniejszej.

Twierdzenie kasacji, że cz. 2 § 1 art. 207 ma na myśli jedynie przepisy proceduralne („postępować"), jest niesłuszne. Powołanie się na cz. 1 § 1 tegoż artykułu („przepis ten") wyraźnie wskazuje, że tu jest mowa o prawie materjalnem („przepisy karne").

Z tych względów SN kasację oddala.

1298.

OCHRONA PRACY.

Czas pracy robotnika akordowego w przemyśle i handlu.

Przepisy ustawy z 18 grudnia 1919 w brzmieniu ustawy z 7 listopada 1931 poz. 772 Dz. Ust. nie zawierają żadnych zastrzeżeń co do pracy akordowej, natomiast normując długość dnia pracy, mają charakter stanowczy i przekroczenie ich pociąga za sobą odpowiedzialność z art. 18 ustawy, bez względu na intencję pracodawcy i zgodę pracownika na przedłużenie mu czasu pracy ponad ustawową normę.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 12 czerwca 1935 3 K. 679/35.

...Art. 1 ustawy z 18 grudnia 1919, normujący czas pracy w przemyśle i handlu, jest zasadniczym przepisem, zawierającym zakaz zatrudniania pracowników na mocy umowy w przemyśle, górnictwie, handlu, komunikacji i przewozie oraz w innych zakładach pracy ponad 8 godzin na dobę, a w sobotę ponad 6 godzin, zaś art. 2 tejże ustawy wyjaśnia je-

dynie, co należy rozumieć przez czas pracy, wymieniony w poprzednim przepisie.

Przepisy pow. ustawy nie zawierają żadnych zastrzeżeń co do pracy akordowej, natomiast normując długość dnia pracy, mają charakter stanowczy i przekroczenie ich pociąga za sobą odpowiedzialność karną z art. 18 ustawy bez względu na taką lub inną intencję pracodawcy i niezależnie nawet od zgody pracownika na przedłużenie mu czasu pracy ponad ustawową normę. Skoro Sąd Okręgowy ustalił, że w fabryce oskarżonego robotnicy musieli pracować ponad 8 godzin, bo inaczej groziło im wydalenie, i że czas pracy w ciągu tygodnia wynosił 60 godzin, to wobec tych ustaleń zasadnie zakwalifikował czyn oskarżonego z art. 1 ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu, wysuwana zaś przez kasację okoliczność, że praca Ch. była akordowa, a godzin tej pracy kierownik robót nie sprawdzał, nie może mieć żadnego wpływu na ustalenie stanu faktycznego przestępstwa.

1299.

OCHRONA RYNKU PRACY.

Odpowiedzialność za zatrudnianie cudzoziemca z winy nieumyślnej.

Występek z art. 7 i 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 4 czerwca 1927 poz. 472 Dz. Ust. o ochronie rynku pracy można popełnić także z winy nieumyślnej.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 22 maja 1935 3 K. 518/35.

... Kasacja zasadnie podkreśla, iż przestępstwo z art. 7 i 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 4 czerwca 1927 poz. 472 Dz. Ust. o ochronie rynku pracy jest ze względu na przewidzianą sankcję karną oraz § 1 art. 14 przep. wprow. k. k. i pr. o wykr. występkiem. Natomiast kasacja bezzasadnie wywodzi, że jedyną formą winy, wymaganą do przysądzenia powołanego przestępstwa, jest wina umyślna. Wspomniane przestępstwo, wprowadzone normą z 1927 r., a więc wydaną przed wejściem w życie k. k. z r. 1932, było na obszarze mocy obowiązującej u. k. z r. 1852 wykroczeniem. Wynika to w związku z § 9 u. p. k. z r. 1873 z tego, iż przestępstwo było przekazane orzecznictwu sądów grodzkich. Do wypełnienia zatem istoty omawianego przestępstwa wystarczała na obszarze mocy obowiązującej u. k. z r. 1852 wina nieumyślna (§ 238 u. k. z r. 1852). Wobec tego w świetle § 3 art. 14 przep. wprow. k. k. i pr. o wykr., wy-

stępek z art. 7 i 9 rozporządzenia o ochronie rynku pracy można popełnić także z winy nieumyślnej. W tym zatem kierunku wywody kasacji są błędne.

Mimo tego jednak zarzut kasacji jest zasadny. Sąd orzekający bowiem, o ile idzie o podmiotową stronę przestępstwa, nie ustalił ani winy umyślnej, ani winy nieumyślnej. Podstawą skazania było stwierdzenie, iż: 1) podmiotem przestępstwa jest pracodawca, 2) oskarżony odpowiada za swych urzędników. Okoliczność, wskazana pod p. 1, nie rozstrzyga kwestji podmiotowej winy, gdyż posługuje się presumpcją. Odnośnie do okoliczności, wskazanej pod p. 2, należy stwierdzić, iż jest rzeczą całkowicie niejasną, na czem sąd opiera ustalenie, iż prawo karne polskie zna formę winy posiłkowej czy kolektywnej.

Wobec tego przesłanką skazania musi być ustalenie, iż oskarżony wiedział o tem, że osoby zatrudnione są cudzoziemcami albo też możliwość tej okoliczności przewidywał i na nią się godził, albo też, iż mógł lub powinien był o tem wiedzieć (art. 14 k. k.). Natomiast warunkom winy nieumyślnej nie odpowiada stwierdzenie, iż „oskarżony ponosi odpowiedzialność za inne osoby", gdyż według prawa karnego polskiego nie ponosi się odpowiedzialności za inne osoby.

W tym stanie rzeczy SN wyrok uchylił.

1300.

SPRAWY GÓRNICZE.

Eksploatacja pola górniczego na podstawie tytułów prawnych z czasu przed wejściem w życie prawa górniczego z r. 1930.

Przepisy art. 80 ust. 2 oraz art. 141 prawa górniczego z 29 listopada 1930 poz. 654 Dz. Ust., wymagające upoważnienia właściciela pola górniczego do korzystania z uprawnień właściciela tego pola oraz do rozpoczęcia na tem polu robót górniczych, nie mają zastosowania do przypadków, w których przed wejściem w życie tego prawa rozpoczęto eksploatację pola górniczego bez takiego upoważnienia na podstawie tytułów prawnych, pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów rosyjskiej ustawy górniczej dla takiej eksploatacji wystarczających. (Teza).

Wyrok NTA z 8 stycznia 1935 l. rej. 8344/32 w sprawie Towarzystwa Kopalń i Zakładów Hutniczych Sosnowieckich Sp. Akc. w Sosnowcu przeciw Wyższemu Urzędowi Górniczemu w przedmiocie eksploatacji przez spółkę z ogr. odp. „Kopalnia węgla kamiennego Helena w Niwce" części pola górniczego „Edward 59".

1301.

SPRAWY GÓRNICZE.

Stosunek prawny właściciela pola górniczego i wydobywcy minerału do wydobytego minerału. Kwalifikacja zaboru bezprawnie wydobytego minerału i nabycia węgla, pochodzącego z t. zw. dzikiego kopalnictwa.

1. Na zasadzie przepisu ust. 2 art. 70 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 29 listopada 1930 o prawie górniczem poz. 654 Dz. Ust., wydobyty minerał wchodzi bez względu na chwilę zawłaszczenia, a więc ipso iure, w skład mienia właściciela pola górniczego, wydobywca zaś minerału jest tylko faktycznym dzierżycielem cudzej rzeczy.

2. Zabór bezprawnie wydobytego minerału stanowi przywłaszczenie cudzego mienia z art. 262 k. k.

3. Nabycie węgla, pochodzącego z t. zw. dzikiego kopalnictwa, może podpadać pod przepisy art. 160 i 161 k. k.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 10 stycznia 1935 3 K. 1634/34.

1302.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Należności, wynikające z tytułu użytkowania rozparcelowanych gruntów państwowych do chwili przeniesienia prawa własności.

Art. 197 niem. kod. cyw., traktujący o przedawnieniu odsetek, nie ma zastosowania do należności, wynikających z tytułu użytkowania rozparcelowanych gruntów państwowych do chwili przeniesienia prawa własności (art. 61 ustawy o wykon. ref. roln. z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust.), jakkolwiek należność tę określono w stosunku procentowym do ceny sprzedażnej. (Teza).

Wyrok NTA z 15 lutego 1935 l. rej. 10686/32 w sprawie Justyna Zubczewskiego przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w przedmiocie przeniesienia prawa własności majątku państwowego Parchanie.

. . . Nieuzasadniony jest zarzut obrazy art. 68 ustawy o wykon. ref. roln., której skarżący dopatruje się w doliczeniu do ceny nabycia odsetek

od ceny sprzedażnej od dnia oddania mu w posiadanie działek, a które to odsetki w myśl art. 197 niem. kod. cyw. uległy, zdaniem skarżącego, przedawnieniu.

Jak słusznie bowiem władza pozwana podniosła w odpowiedzi na skargę, ustawa o wykon. ref. roln. odróżnia cenę sprzedażną, przewidzianą w art. 68, która jest równoznaczna z ceną szacunkową, od ceny nabycia, o której mowa w art. 61, obejmującej oprócz ceny szacunkowej także inne należności, związane z nabyciem ziemi. Nadto Trybunał zauważa, że według § 5 p. a) umowy przedwstępnej skarżący zobowiązał się do czasu wpłacenia całkowitej ceny kupna sprzedaży uiszczać od niedopłaconej sumy procenty w wysokości 4 od sta, poczynając od dnia wprowadzenia go w posiadanie nabywanej kolonji. Skoro więc władza pozwana do ceny sprzedażnej doliczyła odsetki, jako należność, związaną z nabyciem przez skarżącego działek i stanowiącą ekwiwalent za ich użytkowanie w okresie od objęcia działek w posiadanie do terminu, od którego biegnie okres amortyzacyjny, to Trybunał nie dopatrzył się w tem zarzuconej obrazy art. 68. Co się tyczy zarzutu przedawnienia odsetek od ceny sprzedażnej za czas od dnia objęcia przez skarżącego działek w posiadanie, to Trybunał zauważa, że w niniejszym wypadku, jak to władza pozwana wyjaśniła w odpowiedzi na skargę, w wysokości 4% od ceny sprzedażnej ustalona jest w zaskarżonem orzeczeniu jedynie należność na podstawie § 5 umowy przedwstępnej za użytkowanie działek od dnia objęcia ich w posiadanie. Należności tej, jakkolwiek wyrażona została w wysokości, określonej procentowo, lecz, jak wynika z treści umowy, jest ekwiwalentem należności za użytkowanie osady, nie można uważać za równoznaczną z odsetkami od kapitału, do których miałyby zastosowanie przepisy prawa cywilnego o przedawnieniu....

1303.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Opłata za nadzór nad parcelacją.

1. Opłatę za nadzór nad parcelacją oblicza się w stosunku do ceny sprzedażnej parcelowanego majątku, a więc w zależności od wartości nie samego tylko gruntu, lecz z tem wszystkiem, co z natury lub jako związane z tym gruntem stanowi w myśl obowiązujących przepisów prawa nieruchomość.

2. Przewidziana w art. 62 p. 2 ustawy o wykonaniu reformy rolnej opłata za nadzór nad parcelacją nie jest zależna od rzeczywistych kosztów

wykonywania nadzoru, lecz jedynie od ceny sprzedażnej parcelowanego objektu. (Tezy).

Wyrok NTA z 15 kwietnia 1935 l. rej. 8637/31 w sprawie Emmy Załuskiej i innych przeciw Ministrowi Reform Roln. w przedmiocie opłaty za nadzór nad parcelacją.

Orzeczeniem z 17 kwietnia 1930 Prezes Okręgowego Urzędu Ziemskiego we Lwowie zatwierdził na zasadzie art. 10 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 706 Dz. Ust. i art. 65 ustawy z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. projekt parcelacji części dóbr Iwonicz, powiat krośnieński, lwh. 414 ks. gr. dla większej posiadłości przy Sądzie Okręgowym w Jaśle, należących do Emmy i Józefa małż. Załuskich, oraz zezwolił na wydzielenie z powyższych dóbr parceli budowlanej l. kat. 584 i parceli gruntowej l. kat. 1783/20, jako części parceli gruntowej l. kat. 1783/1, i na przeniesienie prawa własności tych parcel o łącznym obszarze 3.6360 ha za cenę 1.525.000 zł na rzecz Ogólno-Państwowego Związku Kas Chorych w Polsce.

Jednocześnie O. U. Z. wezwał Emmę i Józefa małż. Załuskich po myśli art. 62 ust. 2 i art. 65 ust. 5 ustawy z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. do wpłacenia w Kasie Skarbowej we Lwowie na przychód O. U. Z. jednoprocentowej opłaty za nadzór nad parcelacją w kwocie 15.250 zł.

Od powyższego wezwania płatniczego Emma i Józef małż. Załuscy wnieśli odwołanie do Ministerstwa Reform Roln., wnosząc bądź o uchylenie tegoż, bądź o zmianę w tym kierunku, aby opłata za nadzór nad parcelacją wymierzona została jedynie od wartości gruntu. W odwołaniu podniesiono, że wymiar opłaty tej w niniejszym wypadku nie znajduje uzasadnienia w przepisach wyżej powołanej ustawy o wykonaniu reformy rolnej, ponieważ zawarta tranzakcja nie posiada charakteru parcelacji w rozumieniu tej ustawy, lecz jest zwykłą dorywczą tranzakcją kupna-sprzedaży, i że gdyby nawet uznać, iż sprzedaż odbyła się w trybie parcelacyjnym, to i wówczas opłata za nadzór mogłaby być wymierzona co najwyżej od wartości samych gruntów, zwłaszcza że cena sprzedażna przedmiotu tej tranzakcji została ustalona w ten sposób, że wartość niedokończonego budynku hotelu „Excelsior" wraz z placem przy budynku i podwórzem wynosi 1.421.083 zł, wartość zaś niezabudowanego gruntu 103.917 zł.

Orzeczeniem z 27 czerwca 1931 Minister Reform Roln. postanowił powyższe zarządzenie O. U. Z. we Lwowie z 17 kwietnia 1930 utrzymać w mocy. W uzasadnieniu tego orzeczenia podniesiono, że wydzielenie z dóbr Iwonicz i sprzedaż parceli o obszarze 3.6360 ha jest parcelacją w rozumieniu ustawy o wykonaniu reformy rolnej, skoro zaś wobec brzmienia ustawy opłata za nadzór nad parcelacją wynosi określony procent ceny sprzedażnej parcelowanego majątku, to uznać należy, że procent ten liczony być

winien od pełnej ceny sprzedażnej danego objektu, jaka podana została w projekcie parcelacji i uległa zatwierdzeniu zgodnie z art. 71 ustawy, a to bez względu na to, czy w skład parceli wchodzą grunty zabudowane, czy też niezabudowane.

Na to orzeczenie Emma Załuska oraz spadkobiercy Józefa Załuskiego wnieśli skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący zarzucają obrazę art. 65 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, twierdząc, że w niniejszym wypadku nie było wcale parcelacji, albowiem celem wspomnianej tranzakcji było nie pozbycie drobnej działki gruntu o obszarze około 6 morgów, lecz pozbycie olbrzymiego gmachu, którego sprzedawcy z braku funduszów wykończyć nie mogli, że dla dokonania tranzakcji nie było potrzebne przewidziane powołaną wyżej ustawą postępowanie parcelacyjne, oraz że wobec powyższego nie było potrzebne sprawowanie przez O. U. Z. jakiegokolwiek nadzoru nad parcelacją, za który należałoby uiszczać opłatę.

Zarzut ten Trybunał uznał za nieuzasadniony, albowiem z akt sprawy, a w szczególności z orzeczenia Prezesa O. U. Z. we Lwowie z 17 kwietnia 1930 wynika, że zatwierdził on tem orzeczeniem z powołaniem się m. i. na art. 65 ustawy o wykonaniu reformy rolnej „projekt parcelacyjny" części dóbr Iwonicz, a orzeczenie to wobec niezaskarżenia go uprawomocniło się, nie mogą zatem skarżący skutecznie twierdzić obecnie, że w mowie będące przeniesienie prawa własności nie było parcelacją. Przytem Trybunał zauważa, iż względy, jakie spowodowały zawarcie tranzakcji, nie mogą jej pozbawić charakteru parcelacji, okoliczność zaś, że na wydzielonej parceli znajduje się większy czy mniejszy budynek, jest bez znaczenia, albowiem art. 62 p. 2 ustawy o wykonaniu reformy rolnej ustanawia opłatę za nadzór nad parcelacją w stosunku procentowym nie do wartości samego gruntu, lecz do ceny sprzedażnej parcelowanego majątku, a cenę sprzedażną parcelowanego majątku stanowi umówiony szacunek nietylko za sam grunt, lecz również za wszystko, co z natury lub jako związane z tym gruntem stanowi w myśl obowiązujących przepisów prawa nieruchomość.

Wobec uprawomocnienia się orzeczenia z 17 kwietnia 1930, uznającego wydzielenie spornej działki za parcelację, nieistotny jest i następny zarzut, podniesiony zresztą dopiero w skardze do Trybunału, że sporny obszar, jako wydzielony z racjonalnie zagospodarowanego lasu, nie podlegał w myśl art. 2 i 4 ustawy o wykonaniu reformy rolnej obowiązkowi parcelacyjnemu.

Wreszcie skarżący zarzucają, że wymierzona opłata nie stoi w słusznym stosunku do kosztów, poniesionych przez władze ziemskie przy wykonaniu prawa nadzoru, które ograniczało się jedynie do wyrażenia zgody na zawarcie spornej tranzakcji.

I ten zarzut Trybunał uznał za nieuzasadniony, albowiem ustawa o wykonaniu reformy rolnej, regulując kwestję opłat za nadzór nad parcelacją i pozostawiając ścisłe jej określenie Ministrowi Reform Roln., zakreśliła jedynie maksymalną wysokość tej opłaty, nie uzależniła jednak wysokości tej opłaty od rzeczywistych kosztów nadzoru, a Minister Reform Roln. w wykonaniu powyższych pełnomocnictw ustalił pomienioną opłatę tak w § 8 obowiązującego w chwili wydania zaskarżonego orzeczenia rozporządzenia z 19 stycznia 1927 poz. 229 Dz. Ust., jak i w § 1 późniejszego rozporządzenia z 17 września 1931 poz. 686 Dz. Ust., w jednakowej dla wszystkich wypadków wysokości 1% od ceny sprzedażnej, a więc niezależnie od mniejszych czy większych rzeczywistych kosztów nadzoru.

Z powyższych względów Trybunał skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Rozpoznany w tym wyroku przypadek stanowi jaskrawy przykład, jak wielkie trudności napotyka każdy sąd przy stosowaniu sztywnych, z konieczności, norm prawa do niedających się przy stanowieniu ustaw przewidzieć różnorodnych i ciągle zmiennych przejawów życia gospodarczego. Trudności te wzrastają w instancjach kasacyjnych i rewizyjnych, związanych w swem wyrokowaniu ustaleniami natury faktycznej, dokonanemi przez instancje merytoryczne.

Oczywiste jest, że ustawodawca, ustanawiając opłaty za nadzór nad parcelacją, nie przewidywał i nie mógł przewidzieć wypadku, że opłaty te będą pobierane procentowo nie od wartości gruntu, względnie nawet nie od wartości gruntu z doliczeniem normalnych i zwykłych przynależności gruntu, jak zabudowania wiejskie, zasiewy i inwentarze, lecz od znajdujących się na gruncie kosztownych zabudowań, niemających nic wspólnego z gospodarstwem rolnem, jak hotele, pałace, zakłady przemysłowe i t. p. Sprzedaż placów z takiemi zabudowaniami, jako pozbawiona znaczenia dla przebudowy ustroju rolnego, leżała poza zakresem zainteresowań autorów ustawy o wykon. ref. roln. Przy pobieraniu stosunkowej opłaty od wartości sprzedażnej budowli tego rodzaju opłata za nadzór nad parcelacją, mająca za cel zwrot kosztów nadzoru, minęłaby się ze swojem założeniem, stałaby się rodzajem nowego podatku obrotowego od sprzedaży nieruchomości, co nie mogło leżeć w intencjach ustawodawcy.

Trudno jest kwestjonować formalną trafność obu tez NTA w oderwaniu od konkretnego przypadku, jako zgodnych z literalnem brzmieniem art. 62 ust. 2 i art. 65 ust. 5 ustawy. Można mieć natomiast wątpliwość, czy przy zastosowaniu tych tez do przypadku, który podlegał rozpoznaniu Trybunału, w drodze twórczej wykładni prawa, która jest nietylko prawem, lecz najszczytniejszem powołaniem instancji kasacyjnej, nie dałoby się pogodzić tych trafnych formalnie tez z wymaganiami słuszności gospodarczej. Wyżej powołane przepisy prawa wiążą się w sposób nierozerwalny z celem i zakresem działania samej ustawy, w jej pierwszym artykule przytoczonym: przeprowadzeniem nowego ustroju rolnego Rzeczypospolitej. Sprzedaż działki leśnej z wybudowanym na niej luksusowym hotelem miljonowej wartości nie da się podciągnąć pod żadną z kategoryj operacyj gospodarczych, wyliczonych w ust. 2 art. 1 ustawy, a stanowiących w swym całokształcie przebudowę ustroju rolnego. Skoro NTA, będąc związany ustaleniami merytorycznemi i prawomocnemi orzeczeniami

władzy administracyjnej, nie uznał za możliwe w drodze wykładni przystosować przepisu ustawy do wymagań życia, stać się powinna aktualną nowelizacja odpowiednich przepisów pod kątem widzenia słuszności i potrzeb gospodarczych.

Bolesław Bielawski

1304.

SPRAWY ROLNE.

Scalanie gruntów: Wyłączenia — lasy, uznane za ochronne.

Wyłączeniu z obszaru scaleniowego w myśl p. a) art. 2 ustawy z 31 lipca 1923 poz. 833/27 Dz. Ust. podlegają również lasy, uznane za ochronne. (Teza).

Wyrok NTA z 24 września 1935 l. rej. 3655/33 w sprawie Ilji Ochrymuka i innych przeciw Głównej Komisji Ziemskiej w przedmiocie scalenia gruntów wsi Oziaty, Zasadniki i Syczewo.

... Władza pozwana, rozpoznając odwołanie skarżących, stanęła na stanowisku, iż zarzut skarżących co do objęcia obszarem scalenia lasu ochronnego jest nietrafny, ponieważ art. 2 ustawy scaleniowej poz. 833/27 Dz. Ust., przewidujący wyłączenia bezwzględne z obszaru scaleniowego, nie dotyczy lasów ochronnych, lecz jedynie lasów, objętych planem gospodarstwa leśnego, a z akt nie wynika, aby scaleniu poddany został las, objęty planem gospodarstwa leśnego.

Stanowisko to władzy pozwanej nie jest trafne. Skoro bowiem w myśl p. a) art. 2 ustawy scaleniowej, o ile nie zachodzi jeden z wypadków, w tymże przepisie przewidzianych, bezwzględnie wyłączone zostały od scalenia lasy, objęte planem gospodarstwa leśnego, a więc intencją ustawodawcy było nie włączać do obszaru scaleniowego bez koniecznej potrzeby lasów, których użytkowanie jest do pewnego stopnia ograniczone przepisami rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o zagospodarowaniu lasów, nie stanowiących własności Państwa, z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust., to uznać należy, że tem bardziej nie należy włączać do obszaru scalenia lasów ochronnych, których użytkowanie, jeżeli nie jest zupełnie uniemożliwione, to w każdym razie jest znacznie więcej ograniczone, niż lasów, objętych tylko planem gospodarstwa leśnego. W niniejszym przypadku, pomijając już tę okoliczność, że sporny las, jako nieodpowiadający warunkom, przewidzianym w § 1 rozporządzenia Ministra Rolnictwa z 1 lipca 1927 poz. 521 Dz. Ust., podlegał z reguły przepisom art. 8 pow.

rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 czerwca 1927, — skarżący dołączyli do odwołania odpis orzeczenia Wojewody Poleskiego z 19 grudnia 1929, którem sporny las w r. 1929 uznano za ochronny i, jak wyraźnie w temże orzeczeniu zaznaczono, poddano go poza innemi ograniczeniami ograniczeniom, wynikającym z art. 8 rozporządzenia poz. 504/27 Dz. Ust., przewidującym właśnie zagospodarowanie lasu według planów urządzenia gospodarstwa leśnego, obowiązkiem więc władzy pozwanej było wziąć dokument ten pod uwagę i poddać rewizji orzeczenia Poleskiej Okręgowej Komisji Ziemskiej z 27 listopada 1925, ustalające obszar scalenia, jakoże Okręgowa Komisja Ziemska, wydając swoje orzeczenia, ani przy ustalaniu obszaru scaleniowego, ani też przy następnych stadjach postępowania scaleniowego, nie brała pod uwagę ochronności spornego lasu. Ponieważ zaś władza pozwana, stojąc na mylnem stanowisku prawnem, uznała odpis orzeczenia Wojewody Poleskiego z 19 grudnia 1929 za niemający znaczenia i odwołania skarżących w tej mierze nie uwzględniła, przeto Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą, nie mając już wobec tego potrzeby rozpoznawania innych zarzutów skargi.

1305.

SPRAWY ROLNE.

Scalanie gruntów: Typ nowych działek.

Postanowienie art. 6 ust. 1 ustawy o scalaniu gruntów poz. 833/27 Dz. Ust., że nowa działka ma być o typie w miarę możności zbliżonym do typu poprzednio posiadanego kompleksu działek, ma na względzie jedynie typ gospodarczy odnośnych działek. (Teza).

Wyrok NTA z 3 października 1935 l. rej. 7725/31 i 8311/31 w sprawie Kazimierza Siedleckiego i innych przeciw Głównej Komisji Ziemskiej w przedmiocie scalenia gruntów m. Białej Podlaskiej.

... Skarżący zarzucają, że pozwana władza, oddalając zarzuty co do wydzielenia im wzamian za grunty, położone przy mieście, działek odległych od miasta i zabudowań gospodarczych, wskazała jedynie na konfigurację obszaru scaleniowego i na niemożność umieszczenia wszystkich gospodarstw wpobliżu miasta, wreszcie na konieczność umieszczenia kolo miasta małorolnych, a pominęła konieczność zachowania przy projektowa-

niu działek przepisu art. 6 p. 1 ustawy scaleniowej. Zdaniem skarżących, typ gospodarstwa rolnego, położonego w granicach lub obok granic miasta, bez względu na klasyfikację poszczególnych działek, nie może być traktowany jako „zbliżony" do typu gospodarstwa rolnego, położonego np. w odległości 4 km od miasta i zabudowań gospodarczych, względnie od miejsca ubocznego zarobkowania, gdyż — jak wywodzi dalej skarga — odległość ta jest jedną z najważniejszych okoliczności, które składają się na typ gospodarstwa; niezwrócenie przeto uwagi na tę okoliczność wpłynęło na treść orzeczenia w sposób dla skarżących niezmiernie krzywdzący.

Trybunał nie uznał tego zarzutu za trafny:

Art. 6 ustawy scaleniowej głosi w ust. 1, że każdy z uczestników scalenia otrzymuje z obszaru scalenia wzamian za dotychczas posiadane działki odpowiadającą ich wartości nową działkę gruntu o typie zbliżonym w miarę możności do typu poprzednio posiadanego kompleksu działek; w ust. 2 zaś dopuszcza pod pewnemi warunkami możność dopłat pieniężnych dla wyrównania różnicy wartości działek, dotychczas posiadanych, a działek, otrzymanych przy scaleniu. Już więc w pojęciu odpowiedniej wartości nowej działki w stosunku do działki dotychczas posiadanej mieści się obowiązek uwzględnienia wszelkiej różnicy wartości ziemi, a zatem i różnicy, spowodowanej korzystniejszem położeniem dotychczas posiadanej działki, np. w granicach miasta lub w jego pobliżu, albo przy budynkach gospodarczych. Płynie stąd obowiązek przydzielenia, wzamian za taką działkę, działki większej lub o lepszej jakości gleby, lub też przyznania dopłaty pieniężnej, wyrównującej różnicę w wartości obu działek. Natomiast postanowienie, zawarte w drugiej części ust. 1 tego artykułu, że nowa działka winna w miarę możności być o typie zbliżonym do typu poprzednio posiadanego kompleksu działek, nie odnosi się już do wartości ziemi, a więc i do wartości ziemi w zależności do jej położenia, i wynikających stąd możliwości ubocznego zarobkowania, lecz do typu g o s p o d a r c z e g o odnośnych działek, a więc do rodzaju i obszaru poszczególnych użytków, jak rola, łąki, pastwiska i t. p.

Skoro więc skarżący nawet nie twierdzą, by przy wydzieleniu im nowych działek nie otrzymali byli nowych działek rodzajem swoim odpowiadających poprzednio posiadanym działkom, względnie by przy szacunku nie wzięto pod uwagę wartości tych ostatnich działek, jako położonych bliżej miasta i zabudowań gospodarczych, a twierdzą jedynie, że typ gospodarstwa rolnego jest inny w zależności od położenia bliżej lub dalej od miasta, od budynków gospodarczych, względnie od miejsca ubocznego zarobkowania, i na tem twierdzeniu opierają zarzut naruszenia przepisu art. 6 ust. 1 ustawy, należało zarzut ten uznać za nieuzasadniony....

1306.

SPRAWY ROLNE.

Uwłaszczenie: Grunty, podlegające ustawie o ochronie drobnych dzierżawców rolnych.

Ustawa z 18 marca 1932 o wykupie gruntów poz. 307 Dz. Ust. nie dotyczy gruntów położonych w obrębie miast.

Wyrok NTA z 19 czerwca 1935 l. rej. 9427/33 w sprawie Szymona Siemionowa i Emanuela Siwowa przeciw Okręgowej Komisji Ziemskiej w Wilnie w przedmiocie wykupu dzierżawionej ziemi.

W dniu 28 października i 12 grudnia 1932 wpłynęły do Powiatowego Urzędu Ziemskiego w Wilnie podania Emanuela Siwowa oraz Szymona Siemionowa o wszczęcie na podstawie ustawy z 18 marca 1932 o wykupie gruntów, podlegających ustawie w przedmiocie ochrony drobnych dzierżawców rolnych, poz. 307 Dz. Ust., przymusowego postępowania wykupowego odnośnie do dzierżawionych przez nich gruntów z folwarku Rybiszki A, położonych w obrębie m. Wilna i stanowiących własność Pinkusa Graubarda.

Powiatowy Urząd Ziemski orzeczeniem z 31 grudnia 1932 pozostawił powyższe podania bez uwzględnienia, podając w motywach, iż ustawa w przedmiocie ochrony drobnych dzierżawców rolnych nie dotyczy gruntów, położonych w obrębie granic m. Wilna....

Okręgowa Komisja Ziemska po rozpoznaniu sprawy w dniu 21 czerwca 1933 odwołania nie uwzględniła i orzeczenie Powiatowego Urzędu Ziemskiego utrzymała w mocy....

NTA rozważył, co następuje:

...Ustawa z 18 marca 1932 w art. 1 głosi, że określone w niej uprawnienia nadaje się dzierżawcom i poddzierżawcom w odniesieniu do gruntów, podlegających działaniu ustawy w przedmiocie ochrony drobnych dzierżawców rolnych z 31 lipca 1924 poz. 741 Dz. Ust., a ta ustawa stanowi nowelizację poprzednich w tejże materji ustaw z 3 lipca 1919 poz. 345 Dz. Pr. i z 2 lipca 1920 poz. 346 Dz. Ust. Dla ustalenia więc, czy w danym wypadku może mieć zastosowanie ustawa o wykupie gruntów z 18 marca 1932, miarodajne powinny być postanowienia ustawy o ochronie drobnych dzierżawców rolnych z 31 lipca 1924, bądź poprzednich w tymże przedmiocie ustaw z 3 lipca 1919 i z 2 lipca 1920. żadna z pomienionych ustaw o ochronie drobnych dzierżawców rolnych nie zawiera przepisu, któryby wyraźnie rozstrzygał sporną w niniejszej sprawie kwe-

stję zastosowalności tych ustaw do gruntów, położonych w granicach miasta, właściwy jednak w tym względzie organ, mianowicie SN w przytoczonym przez władzę pozwaną wyroku z 20 lipca 1922 (Zbiór orzeczeń Izby I z r. 1922 Nr. 58), wydanym w innej sprawie, wyjaśnił, powołując się m. i. na poprzedni swój wyrok z 19 stycznia 1922 C. 647/21 (OSP z r. 1921/22 Nr. 293), iż do działki gruntu, wchodzącej w obręb miasta, ustawy z 3 lipca 1919 i z 2 lipca 1920 zastosowania mieć nie mogą z następujących powodów:

a) intytulacja ustawy zasadniczej z 3 lipca 1919 stwierdza, iż zawarte w niej przepisy dotyczą gruntów rolnych, leżących poza obrębem miast, gdzie rolnictwo jest głównym zawodem i źródłem zarobków mieszkańców, podczas gdy w miastach jest ono tylko wyjątkowe i tymczasowe — aż do zabudowania wolnych placów;

b) ustawa ta, jako wyjątkowa, nie ulega wykładni rozszerzającej i mogłaby mieć zastosowanie do gruntów, położonych w obrębie miast, jedynie w tym wypadku, gdyby tekst ustawy lub poszczególne jej wyrażenia wskazywały wyraźnie na możność rozciągnięcia ustawy na grunty, objęte terytorjum miejskiem; tymczasem polecenie wykonania tej ustawy Ministrowi Rolnictwa bez obowiązku porozumiewania się z Ministrem Spraw Wewn. i regulowanie tenut dzierżawnych przez władze powiatowe z wyboru Ministra Rolnictwa wskazuje, że prawodawca nie miał tu wogóle na myśli miast;

c) potwierdza ten pogląd sprawozdanie Komisji Rolnej z 24 czerwca 1919 (Druk Nr. 50 i 52), stanowiące motywy prawodawcze do tej ustawy, gdzie w przedmiocie określenia tenuty dzierżawnej jest mowa wyłącznie o dzierżawie gruntów podmiejskich (t. j. leżących w pobliżu granicy miasta, a nie w obrębie miasta) w przeciwstawieniu do dzierżaw rolnych w wioskach odległych od miast i ośrodków przemysłowych, skąd wynika również, iż prawodawca miał na względzie jedynie grunty, poza obrębem miast leżące;

d) wreszcie dążenie do uregulowania stosunków budowlanych w miastach (art. 26 ustawy z 15 lipca 1920 poz. 462 Dz. Ust.) świadczy, że prawodawca, odczuwając smutny stan miast ze względu na ich ciasnotę i brak mieszkań i starając się zapobiec temu fatalnemu objawowi, nie mógł i nie chciał uzależniać koniecznej dla rozwoju miast największej ilości budowy domów od uchylenia specjalnej ustawy o drobnych dzierżawcach rolnych i tamować rozwoju budowlanego w miastach.

Z przytoczonego wyżej uzasadnienia bynajmniej nie wynika, aby powyższe zasady, wypowiedziane przez SN, miały dotyczyć, jak to skarżący twierdzą, placów budowlanych, a nie działek rolnych.

Jeżeli więc władza pozwana przyjęła, że ustawa z 18 marca 1932

nie dotyczy gruntów, położonych w obrębie miasta, i na uzasadnienie swego stanowiska powołała się na przytoczone wyżej wyroki SN z 19 stycznia i 20 lipca 1922, to w takiem rozstrzygnięciu sprawy Trybunał nie dopatrzył się ani obrazy pomienionej ustawy, ani też wadliwości postępowania; przyczem Trybunał zaznacza, że nie mogłyby wpłynąć na legalność zaskarżonego orzeczenia powołane na rozprawie przez zastępcę skarżących wyroki SN z 1934 r., dotyczące innych osób, a to choćby dlatego, że zapadły już po wydaniu zaskarżonego orzeczenia.

W tych warunkach nieistotne są już przytoczone w skardze okoliczności, że na spornym gruncie prowadzona jest gospodarka rolna i że służy on jako wyłączne źródło egzystencji skarżących. Wywody zaś skarżących, oparte na tem, że w momencie wydania ustawy z 3 lipca 1919 dzierżawiony grunt nie wchodził w obręb m. Wilna, nie są trafne, albowiem władze ziemskie, orzekając na skutek podania skarżących o dopuszczalności przymusowego wykupu, obowiązane były mieć na uwadze ten stan faktyczny i prawny, jaki istniał w chwili rozpoznawania przez nie sprawy. . . .

Jak z powyższego wyroku widać, NTA podziela stanowisko, jakie zajęła w tej sprawie władza pozwana, opierając się na wyroku SN z 20 lipca 1922. Pomijając już zbyt ogólnikowe uzasadnienie w punkcie a) wyroku SN, zaznaczyć należy, że niezupełnie przekonywujące jest uzasadnienie w punkcie d) tegoż wyroku. Na poparcie swego stanowiska SN powołuje się mianowicie na art. 26 ustawy o wykon. ref. roln. z 1920 r. poz. 462 Dz. Ust., ale właśnie ten artykuł mówił, między innemi, o gruntach położonych w obrębie m i a s t i osad przemysłowo-fabrycznych, wreszcie o gruntach położonych w sferze interesów mieszkaniowych miast, i bez różnicy dyspozycję co do obu rodzajów tych gruntów oddawał pod kontrolę Głównego Urzędu Ziemskiego. Z przepisu tego raczej należałoby wnosić, że nietylko grunty podmiejskie, ale i grunty w obrębie miast położone zaliczone zostały do gruntów podlegających ustawie o wykon. ref. roln. Ten przepis art. 26 nie potrzebował też uchylać ustawy poz. 346/20 Dz. Ust. — jak o tem wspomina SN — gdyż ta ostatnia ustawa miała na celu ochronę drobnych dzierżawców rolnych, zaś celem ustawy poz. 462/20 Dz. Ust. był przymusowy wykup przez urzędy ziemskie majątków ziemskich dla celów reformy rolnej w myśl uchwały Sejmu z 10 lipca 1919, a zatem i gruntów będących w posiadaniu drobnych dzierżawców, jak o tem świadczy zresztą art. 17 tej ustawy.

Zaznaczyć należy, że sprawa gruntów dzierżawionych w obrębie m. Wilna znalazła swe uregulowanie odnośnie do długoletnich dzierżawców w ustawie z 20 czerwca 1924 poz. 254/29 Dz. Ust., której art. 1 głosi, iż uwłaszczeniu, według tej ustawy, n i e p o d l e g a j ą grunty położone w obecnych granicach Wilna. Jeżeli więc długoletnim dzierżawcom, o ile chodzi o miasto Wilno, tego przywileju już w r. 1924 nie przyznano, to tem więcej nie uprawnia ustawa z 1932 r. poz. 307 Dz. Ust. drobnych dzierżawców do wykupu gruntów położonych w granicach m. Wilna, skoro wyraźnego takiego przepisu na ich korzyść nie zawiera.

Dr. Wł. Podczaski

1307.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Doręczenie decyzji.

Każde orzeczenie władzy, decydujące o prawach stron, winno być stronom tym doręczone względnie w należyty sposób ogłoszone i fakt doręczenia lub ogłoszenia winien być odpowiednio stwierdzony.

Wyrok NTA z 7 czerwca 1934 l. rej. 8963/31 w sprawie Jana Sumary przeciw Komendzie Głównej Policji Państwowej w przedmiocie emerytury.

... W dniu 12 maja 1930 skarżący wniósł do Głównej Komendy Policji Państwowej podanie, w którem, zarzucając, że na wniesione podanie do Komendy Okręgowej nie otrzymał żadnej odpowiedzi, żądał przyznania mu zaopatrzenia emerytalnego....

Orzeczeniem Komendy Głównej Policji Państwowej z 20 sierpnia 1931 pozostawiona została bez rozpatrzenia powyższa prośba skarżącego z uwagi na prawomocność orzeczenia z 21 kwietnia 1925.

Na orzeczenie to skarżący wniósł do NTA skargę, w której zarzuca, że orzeczenie z 21 kwietnia 1925 nie zostało mu zakomunikowane i nic o niem nie wiedział....

Ministerstwo Skarbu, jako osoba przypozwana, w odpowiedzi stawia wniosek na oddalenie skargi, powołując się na to, że, o ile skarżący nie był zadowolony z ustnego zakomunikowania mu orzeczenia z 21 kwietnia 1925, winien był zażądać doręczenia mu tego orzeczenia na piśmie....

Co się tyczy twierdzenia skarżącego, że o orzeczeniu z 21 kwietnia 1925 nie wiedział i że władza obowiązana była pisemnie doręczyć mu to orzeczenie, NTA nie może zarzutowi temu odmówić słuszności. Zgodnie z judykaturą NTA, a także podstawowemi zasadami postępowania administracyjnego każde orzeczenie władzy, decydujące o prawach stron, winno być stronom tym doręczone względnie w należyty sposób ogłoszone i fakt doręczenia lub ogłoszenia winien być odpowiednio stwierdzony. Brak tego stwierdzenia powoduje niemożność uprawomocnienia się danego orzeczenia, w rezultacie czego strona interesowana nie może być pozbawiona prawa skargi do wyższej instancji po otrzymaniu wiadomości o tem orzeczeniu. W danej sprawie akta sprawy nie zawierają stwierdzenia, aby decyzja Komendy Okręgowej z 21 kwietnia 1925 doręczona została skarżącemu. Powoływanie się władzy, jakoby skarżący powiadomiony był o tej decyzji za pośrednictwem posterunku policyjnego w Dziewinie, nie może

być uznane za formalne zawiadomienie skarżącego o powyższej decyzji, a to tem bardziej, że skarżący okoliczności tej kategorycznie zaprzecza.

W tym stanie sprawy obowiązkiem władzy pozwanej było wejść w merytoryczne rozpoznanie żądania skarżącego. W uchybieniu temu obowiązkowi przez władzę pozwaną Trybunał dopatrzył się istotnej wadliwości postępowania, wskutek czego uchylił zaskarżone orzeczenie.

1308.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Ustalanie prawidłowości doręczenia.

W razie zaprzeczenia przez stronę, iż doręczenie orzeczenia nastąpiło prawidłowo, władza, przesłuchując na tę okoliczność organ doręczający, winna dać stronie możność zajęcia stanowiska wobec zeznań tegoż organu.

Wyrok NTA z 24 października 1934 l. rej. 2293/32 w sprawie firmy: Dom Zbożowo-Mączny „Herkules" J. Sztul i J. Rolnik w Chełmie przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Zaskarżone orzeczenie przyjęło, iż zarzut odwołania co do niedoręczenia decyzji Urzędu Skarbowego jest nieprawdziwy, gdyż po przeprowadzeniu dochodzeń protokólarnie ustalono, iż decyzja została doręczona 26 lutego 1931 współwłaścicielowi firmy J. Sztulowi, — że firma, będąc w posiadaniu tej decyzji, winna była wypełnić jej wymogi oraz że wobec uiszczenia opłaty stemplowej po upływie terminu, przewidzianego w powyższej decyzji, należy utrzymać w mocy podwyżkę z art. 42 u. o. s.

Skarga zwalcza utrzymanie w mocy w zaskarżonem orzeczeniu podwyżki, ponieważ nie zaszło zaniedbanie ze strony płatnika, skarga podtrzymuje przytem twierdzenie odwołania, dotyczące niedoręczenia stronie decyzji Urzędu Skarbowego i zarzuca, że ustaleń co do doręczenia decyzji dokonano nieprawidłowo, bo bez udziału strony, a w szczególności spólnika J. Sztula.

Otóż powyższemu zarzutowi wadliwości postępowania nie można odmówić trafności, bowiem wobec znaczenia względnie konsekwencyj prawnych ustalenia prawidłowości doręczenia i wobec negatywnych twierdzeń odwołania należało dać stronie możność ustosunkowania się do zeznania organu doręczającego. Dopiero bowiem takie dopuszczenie strony do współudziału w sprawie ustalenia okoliczności, dotyczących doręczenia, dawałoby jej możność ewent. przedstawienia dowodów na niezgodność z rze-

czywistym stanem rzeczy zeznań organu doręczeń, czy też przytoczenia okoliczności, zdolnych podać w wątpliwość wiarygodność tych zeznań. Było tedy obowiązkiem pozwanej władzy dać stronie możność współudziału, o którym mowa wyżej, i dopiero następnie zadecydować na podstawie swobodnej oceny wyników postępowania dowodowego, czy fakt prawidłowego dokonania doręczenia decyzji płatnikowi uznaje za udowodniony. W nieuczynieniu zadość temu obowiązkowi Trybunał dopatrzył się wadliwości postępowania....

1309.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Podanie decyzji do wiadomości przez wywieszenie.

Podanie decyzji do wiadomości przez wywieszenie jest dokonane dopiero z upływem ostatniego dnia wywieszenia, o ile z poszczególnych przepisów względnie z treści aktu wywieszonego nie wynika postanowienie odmienne. (Teza).

Wyrok NTA z 25 października 1935 l. rej. 8089/33 w sprawie Magistratu m. Torunia przeciw Ministerstwu Rolnictwa i Ref. Roln. w przedmiocie podziału rzeki Wisły na obwody rybackie.

Urząd Wojewódzki w Toruniu, powołując się na art. 19 i 20 ustawy z 7 marca 1932 poz. 357 Dz. Ust., dokonał orzeczeniem z 10 czerwca 1933 podziału Wisły na przestrzeni od mostu kolejowo-drogowego w Grudziądzu do granicy między województwem warszawskiem a województwem pomorskiem na obwody rybackie, zaznaczając, że interesowanym służy prawo wniesienia odwołania w ciągu dni 14 po ogłoszeniu tegoż orzeczenia.

Pismem z 7 lipca 1933, które wpłynęło do Urzędu Wojewódzkiego w dniu 8 lipca 1933, Magistrat m. Torunia wniósł prośbę o wyłączenie dołów wodnych na miejskich kępach jakoteż t. zw. Martwej Wisły z utworzonych przez Urząd Wojewódzki obwodów Nr. 223, 224 i 225. Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln. orzeczeniem z 22 września 1933 uznało to pismo Magistratu za odwołanie od orzeczenia z 10 czerwca 1933 i oddaliło je jako spóźnione, powołując się w motywach na art. 83 i 86 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) oraz na pismo Prezydenta m. Torunia z 28 lipca 1933. Według pisma tego było orzeczenie z 10 czerwca 1933 wywieszone na tablicy ogłoszeń urzędowych Magistratu od dnia 22 do dnia 26 czerwca 1933.

Na to orzeczenie ministerjalne wniosła gmina m. Torunia skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Ministerstwo podniosło w odpowiedzi na skargę, że orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego zostało doręczone skarżącej gminie, gdyż Magistrat wywiesił je na tablicy ogłoszeń urzędowych. Doręczenie to nie ma istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia kwestji, czy odwołanie skarżącej gminy zostało wniesione w terminie. W zawartem bowiem w tem orzeczeniu pouczeniu o środkach prawnych zaznaczono, że ewentualne odwołanie winno być wniesione w ciągu dni 14 po ogłoszeniu. Gdyby zatem skarżąca gmina wniosła odwołanie w ciągu dni 14 po ogłoszeniu, lecz po upływie dni 14 po doręczeniu, to w myśl art. 77 rozporządzenia o post. admin. nie mogłoby być odwołanie uważane za spóźnione.

O ile zaś chodzi o ogłoszenie, jak w niniejszej sprawie, przez wywieszenie, to zaznaczyć należy, że z celu wywieszenia nie przez jeden dzień, lecz przez czas dłuższy, wynika, iż podanie do wiadomości przez wywieszenie winno być uważane za dokonane z upływem ostatniego dnia zarządzonego wywieszenia — oczywiście o ile specjalne przepisy nie zawierają odmiennego postanowienia, względnie o ile odmiennego postanowienia nie umieszczono w akcie wywieszonym. Takiego odmiennego postanowienia orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego nie zawiera. Ministerstwo uznało za dzień ogłoszenia orzeczenia Urzędu Wojewódzkiego, a zatem za dzień podania tego orzeczenia do wiadomości skarżącej gminie, dzień 22 czerwca 1933, lecz nie wyjaśniło, dlaczego przyjęło właśnie ten dzień, a nie żaden z dni następnych, przez które trwało wywieszenie.

Ponieważ brak wyjaśnienia w tym względzie utrudnia skarżącej gminie obronę prawną, należało uznać, że zaskarżonem orzeczeniem naruszono formy postępowania ze szkodą dla skarżącej gminy i w następstwie tego orzeczenie to uchylić na podstawie art. 84 rozporządzenia z 27 października 1932 o NTA z powodu wadliwego postępowania.

1310.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Recepis pocztowy jako dowód zachowania terminu.

Recepis pocztowy jest dostatecznym dowodem zachowania terminu; jeżeli władza ma podstawę przypuszczać, że dotyczy on innej przesyłki, niż twierdzi strona, winna przeprowadzić odpowiednie dochodzenia.

Wyrok NTA z 28 czerwca 1934 l. rej. 6352/31 w sprawie Eljasza Harasyma przeciw Ministerstwu Komunikacji w przedmiocie zaopatrzenia emerytalnego.

... W myśl art. 40 rozporządzenia z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust., termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem nadano pismo w polskim urzędzie pocztowym lub telegraficznym.

Skarżący wniesienie pierwszego podania o przyznanie mu uposażenia emerytalnego z mocy § 53 rozporządzenia z 4 lipca 1929 poz. 448 Dz. Ust. [załatwionego odmownie z powodu przekroczenia terminu] udowadnia recepisem pocztowym z daty 26 lutego 1930 Nr. 7462 na przesyłkę pocztową, nadaną w Urzędzie Lwów 2, a adresowaną do Dyrekcji Kolei Państw. w Stanisławowie.

Jeżeli pozwana władza miała wątpliwości co do wiarogodności tego dowodu nadania, w szczególności jeżeli miała podstawę przypuszczać, iż dotyczy on innej przesyłki, winna była zarządzić przeprowadzenie właściwych dochodzeń, w żadnym zaś razie odmowne jej załatwienie nie może być oparte jedynie na braku koperty od wspomnianej przesyłki, a to tem bardziej, iż brak ten, o ile przesyłka Nr. 7462 była w Dyrekcji otrzymana, nie może być przypisywany winie skarżącego.

Recepis pocztowy jest niewątpliwie dostatecznym dowodem nadania przesyłki, inaczej nie miałby on racji bytu, i odmawianie mu siły dowodowej nie jest żadnym przepisem usprawiedliwione....

1311.

ADWOKATURA.

Obrońcy przy sądach grodzkich — zgaśnięcie upoważnienia.

Upoważnienie do prowadzenia cudzych spraw, przysługujące obrońcom przy sądach grodzkich na mocy dekretu z 8 lutego 1919 poz. 205 Dz. Pr., gaśnie wskutek dobrowolnej rezygnacji obrońcy, której ważność należy oceniać według ogólnych zasad prawnych, dotyczących skuteczności oświadczenia woli.

Wyrok NTA z 27 maja 1935 l. rej. 3852/33 w sprawie Antoniego Łapińskiego w Łodzi przeciw Prezesowi Sądu Apelacyjnego w Warszawie w przedmiocie skreślenia skarżącego z listy obrońców przy sądach grodzkich.

Podaniem z 9 sierpnia 1932 zawiadomił Antoni Łapiński, obrońca przy sądach grodzkich w okręgu Sądu Okręgowego w Sosnowcu, Prezesa tegoż Sądu Okręgowego, że ponieważ praktyki obrończej w Czeladzi prowadzić nie jest w stanie, zwija tam kancelarję i wyjeżdża z Zagłębia Dąbrowskiego z zamiarem ubiegania się o stanowisko obrońcy w innym okręgu sądowym. Podaniem z 11 października 1932 zakomunikował Łapiński Prezesowi Sądu Okręgowego w Sosnowcu, że Kolegjum administracyjne Sądu Okręgowego w Łodzi odmówiło mu udzielenia upoważnienia do prowadzenia spraw cudzych przy sądach grodzkich w okręgu tego Sądu Okręgowego oraz że wobec tego zamierza wykończyć powierzone mu sprawy w okręgu sosnowieckim.

Kolegjum administracyjne Sądu Okręgowego w Sosnowcu uchwałą z 21 stycznia 1933 skreśliło Łapińskiego z listy obrońców przy sądach grodzkich okręgu Sądu Okręgowego w Sosnowcu. O tej decyzji został Łapiński zawiadomiony pismem Prezesa Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 30 stycznia 1933.

Podaniem z 26 stycznia 1933 zwrócił się Łapiński do Prezesa Sądu Okręgowego w Sosnowcu z prośbą o wydanie świadectwa na prowadzenie spraw cudzych w r. 1933. Prezes Sądu Okręgowego pismem z 3 lutego 1933 zawiadomił Łapińskiego, że żądanego świadectwa wydać nie może, ponieważ Kolegjum administracyjne uchwałą z 21 stycznia 1933 skreśliło Łapińskiego z listy obrońców przy sądach grodzkich w okręgu sosnowieckim.

Na tę decyzję Prezesa Sądu Okręgowego wniósł Łapiński zażalenie do Prezesa Sądu Apelacyjnego w Warszawie, który postanowieniem z 2 marca 1933 zażalenia tego nie uwzględnił, podnosząc w uzasadnieniu, że w podaniu z 9 sierpnia 1932 Łapiński sam zrezygnował ze stanowiska obrońcy przy sądach grodzkich w okręgu Sądu Okręgowego w Sosnowcu i wobec tego został słusznie skreślony z listy obrońców, że ponowne po dobrowolnem ustąpieniu mianowanie Łapińskiego obrońcą przy sądach grodzkich w okręgu sosnowieckim jest niemożliwe w myśl wyraźnego brzmienia art. 130 p. c) prawa o ustroju adwokatury poz. 733/32 Dz. Ust.

Na uchwałę Kolegjum administracyjnego Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 21 stycznia 1933 o skreśleniu go z listy obrońców wniósł Łapiński 6 lutego 1933 zażalenie do Sądu Apelacyjnego w Warszawie. Prezes tegoż Sądu Apelacyjnego pismem z 27 kwietnia 1933 zawiadomił Prezesa Sądu Okręgowego w Sosnowcu, że jego decyzja z 2 marca 1933 pokrywa tem samem zażalenie Łapińskiego na uchwałę Kolegjum administracyjnego Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 21 stycznia 1933.

Decyzję Prezesa Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 2 marca 1933 zaskarżył Łapiński do NTA. Skarżący zarzuca, że art. 130 p. c) prawa

o ustroju adwokatury nie może mieć do niego zastosowania, gdyż nie zrezygnował on ze stanowiska obrońcy, a tylko zmienił miejsce zamieszkania, że na uchwałę Kolegjum administracyjnego Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 21 stycznia 1933 o skreśleniu go z listy obrońców, którą uważa za nielegalną, wniósł zażalenie do Sądu Apelacyjnego w Warszawie, które dotychczas nie zostało załatwione, wobec czego zaskarżona decyzja jest przedwczesna.

W odpowiedzi na skargę pozwana władza podnosi, że uchwała Kolegjum administracyjnego Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 21 stycznia 1933, jako powzięta w trybie dekretu z 8 lutego 1919 poz. 205 Dz. Pr., zaskarżeniu nie ulegała.

NTA rozważył, co następuje:

Art. 130 ust. 3 prawa o ustroju adwokatury z 7 października 1932 poz. 733 Dz. Ust. postanawia, że z chwilą wejścia w życie tego prawa, t. j. z dniem 1 listopada 1932, nie będą nadal udzielane upoważnienia do prowadzenia spraw cudzych, przewidziane w dekrecie z 8 lutego 1919 poz. 205 Dz. Pr. Jak wynika z treści zaskarżonego orzeczenia, pozwana władza uznała, że skarżący utracił dotychczasowe uprawnienie do prowadzenia spraw cudzych przy sądach grodzkich okręgu sosnowieckiego przez skreślenie go z listy obrońców i że upoważnienie to mógłby odzyskać tylko w drodze ponownego udzielenia takiego upoważnienia, co jednak nie może nastąpić wobec zakazu, zawartego w powyższym przepisie. Uchwałę Kolegjum administracyjnego Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 21 stycznia 1933 o skreśleniu skarżącego z listy obrońców uznała pozwana władza zaskarżonem orzeczeniem za słuszną. A ponieważ w sprawach administracji sądowej instancją bezpośrednio wyższą i nadzorczą nad sądami okręgowemi są w myśl prawa o ustroju sądów powszechnych z 6 lutego 1928 poz. 863/32 Dz. Ust. prezesi sądów apelacyjnych, nie zaś sądy apelacyjne lub ich kolegja administracyjne, przedstawia się jako nietrafny zarzut skargi, jakoby zaskarżone orzeczenie było przedwczesne, gdyż pozwany Prezes Sądu Apelacyjnego w Warszawie był właściwy także do rozpatrzenia zażalenia skarżącego na powyższą uchwałę Kolegjum administracyjnego Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 21 stycznia 1933 i zażalenie to, jak wynika z treści zaskarżonego orzeczenia, rozpatrzył, uznając tę uchwałę za słuszną.

Rozstrzygnięcia wymaga zatem tylko kwestja, czy trafne jest zapatrywanie pozwanej władzy, że skarżący przez skreślenie go z listy obrońców przy sądach grodzkich okręgu sosnowieckiego uchwałą Kolegjum administracyjnego Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 21 stycznia 1933 utracił dotychczasowe upoważnienie do prowadzenia spraw cudzych w tych sądach. Kwestja bowiem, czy po dniu 1 listopada 1932 nowe upoważnienie

tego rodzaju mogłoby być skarżącemu udzielone, jest już rozstrzygnięta w sensie negatywnym wyraźnym przepisem art. 130 ust. 3 prawa o ustroju adwokatury z 7 października 1932.

Otóż dekret z 8 lutego 1919 poz. 205 Dz. Pr. w przedmiocie przepisów tymczasowych o obrońcach sądowych i obrońcach przy sądach pokoju nie zawiera żadnych wyraźnych postanowień w kwestji utraty względnie wygaśnięcia udzielonego na zasadzie tego dekretu upoważnienia do prowadzenia spraw cudzych.

Art. 6 tego dekretu został uchylony w art. 5 ustawy z 21 stycznia 1932 poz. 60 Dz. Ust. i odpowiedzialność dyscyplinarną wymienionych obrońców normuje art. 18 przep. wprow. k. p. k. względnie wydane na jego podstawie rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 25 lutego 1932 poz. 89 Dz. Ust. Paragraf 3 tego rozporządzenia przewiduje skreślenie z listy obrońców jako najsurowszą karę dyscyplinarną, o której orzeka sąd dyscyplinarny i która według § 5 tegoż rozporządzenia pociąga za sobą utratę na zawsze prawa do wykonywania zawodu obrońcy. że pozatem skreślenie z listy obrońców może nastąpić na skutek wygaśnięcia udzielonego upoważnienia, nie ulega najmniejszej wątpliwości. Tego rodzaju skreślenie z listy obrońców nie jest jednak aktem, skutkującym utratę upoważnienia, o którem mowa, lecz przedstawia się jedynie jako stwierdzenie i zarejestrowanie wygaśnięcia tego upoważnienia dla celów porządkowych i ewidencyjnych i jest ważne tylko o tyle, o ile jego przesłanka, t. j. wygaśnięcie upoważnienia, prawnie istnieje. Wobec tego uchwała Kolegjum administracyjnego Sądu Okręgowego w Sosnowcu z 21 stycznia 1933 o skreśleniu skarżącego z listy obrońców jako taka nie powoduje utraty upoważnienia do prowadzenia spraw cudzych, a mogłaby stanowić podstawę dla odmowy wydania skarżącemu żądanego świadectwa na r. 1933 tylko wówczas, gdyby się opierała na niespornym fakcie wygaśnięcia względnie utraty udzielonego upoważnienia w myśl obowiązujących w tym względzie przepisów. Zmiana miejsca zamieszkania obrońcy sama przez się nie może skutkować wygaśnięcia upoważnienia, o którem mowa, gdyż niema przepisu, któryby pod takim rygorem nakładał na obrońcę obowiązek obrania sobie siedziby w okręgu właściwego sądu. Natomiast niewątpliwie gaśnie udzielone upoważnienie wskutek dobrowolnej rezygnacji obrońcy, której ważność należy oceniać według ogólnych zasad prawnych, dotyczących skuteczności oświadczenia woli.

Za taką dobrowolną rezygnację nie może być jednak — wbrew zapatrywaniu pozwanej władzy — uważana treść podania skarżącego z 9 sierpnia 1932, zwłaszcza w związku z treścią późniejszego podania z 11 października 1932, gdyż skarżący w podaniach tych nie ujawnił wyraźnie woli niewykonywania nadal przysługujących mu uprawnień, względnie nie

żądał skreślenia go z listy obrońców przy sądach grodzkich okręgu sosnowieckiego, lecz ujawnił zamiar ubiegania się o uzyskanie upoważnienia, o którem mowa, w innym okręgu sądowym, który to zamiar, jak wynika z treści podania z 11 października 1932, nie został jednak urzeczywistniony.

Wobec powyższego uznał NTA, że pozwana władza przyjęła stan faktyczny w tym względzie sprzecznie z aktami, i uchylił na zasadzie art. 84 prawa o NTA zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

Z art. 1 i 3 dekretu w przedmiocie przepisów tymczasowych o obrońcach sądowych i obrońcach przy sądach pokoju i z braku powołania w art. 7 tego dekretu przepisów art. 7 i 12 dekretu w przedmiocie statutu tymczasowego Palestry Państwa Polskiego (poz. 75/18 Dz. Pr.) daje się wysnuć wniosek, iż obrońcy przy sądach grodzkich nie mogą korzystać z prawa zmiany i przeniesienia siedziby w tem rozumieniu, jak to było (art. 7 stat. tymcz.) i jest obecnie (art. 22 pr. o ustr. adw.) przewidziane w stosunku do adwokatów. Upoważnienie do prowadzenia spraw w sądach grodzkich danego okręgu sądowego przywiązuje obrońcę do tego okręgu i nie daje mu żadnych uprawnień do zmiany siedziby wewnątrz tego okręgu lub do przeniesienia siedziby do innego okręgu. Zamierzone przez obrońcę ubieganie się o uzyskanie upoważnienia do prowadzenia spraw w sądach grodzkich innego okręgu sądowego nie nakłada na obrońcę żadnych obowiązków, ani nie nadaje mu żadnych praw w związku z prowadzeniem dotychczasowej kancelarji obrończej. Rozważając w świetle tych przesłanek treść podania obrońcy z 9 sierpnia 1932, o którem mowa w wyroku, trudno, zdaniem mojem, dopatrzeć się innego jej sensu i znaczenia, jak rezygnacji z posiadanego upoważnienia do prowadzenia spraw cudzych w sądach grodzkich sosnowieckiego okręgu sądowego. Stojąc bowiem na stanowisku, zajętem przez NTA w omawianem orzeczeniu, należałoby dojść do wniosku, iż można pozostawać obrońcą mimo zwinięcia kancelarji obrończej i mimo wyjazdu z okręgu sądowego, w którym było się upoważnionym do prowadzenia spraw cudzych, t. j. iż można pozostawać obrońcą jedynie tytularnym. Taki wniosek nie wydaje mi się słusznym ani co do obrońców przy sądach grodzkich, ani co do adwokatów w czasie obowiązywania statutu tymczasowego. Utwierdza zaś mnie w tem mniemaniu zajęte przez SN w orzeczeniu z 20 października 1933 Nr. K. Adw. 77/33 stanowisko, iż jedyną racją należenia do adwokatury jest trudnienie się tym zawodem oraz iż niedopuszczalne jest należenie do adwokatury absolutnie bez trudnienia się tym zawodem. Z tych względów ocena w orzeczeniu NTA z 27 maja 1935 wspomnianego podania obrońcy jako nie zawierającego rezygnacji z posiadanego w danym okręgu sądowym upoważnienia obrończego — nie wydaje mi się słuszną. Inną natomiast jest rzeczą, iż kolegjum administracyjne sądu okręgowego, zdaniem mojem, powinno było nie czekać z wykreśleniem skarżącego z listy obrońców aż do 21 stycznia 1933, lecz uczynić to na najbliższem posiedzeniu po otrzymaniu podania z 9 sierpnia 1932.

Stanisław Lubodziecki

1312.

WOLNĘ ZAWODY.

Biura pisania podań — pojęcie zawodowości

Dla przyjęcia zawodowości w rozumieniu art. 9 ustawy z 28 marca 1933 o biurach pisania podań poz. 269 Dz. Ust. miarodajny jest zamiar powtarzania czynu, aby mieć stąd stałe, choćby w pewnych odstępach czasu, źródło dochodu, przyczem zamiar ten może się także ujawnić w jednym czynie, gdy na to wskazują okoliczności, oraz nie jest konieczne, aby dochód ze spełniania czynności był wyłącznem albo głównem źródłem utrzymania sprawcy, lecz może być ubocznem, pomocniczem przy innych.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 27 maja 1935 2 K. 493/35.

...Kasacja nie zasługuje na uwzględnienie.

W czynie przestępnym ujawnia się element zawodowości, gdy sprawca z dokonywania takich czynów, jak ad casum pisanie podań, postanowił czerpać środki do utrzymania. Miarodajny jest zamiar powtarzania czynu, aby mieć stąd stałe, choćby w pewnych odstępach czasu źródło dochodu. Nie jest jednak konieczne, aby dochód ze spełniania czynności był wyłącznem, a nawet aby był głównem źródłem utrzymania sprawcy, może być tylko ubocznem, pomocniczem przy innych. Zamiar, o jakim mowa, może się ujawnić w częstotliwości działań pewnego rodzaju, lecz także w jednym czynie, gdy na to wskazują okoliczności (rozpoczęcie zawodu i t. p.). W zakresie nieuprawnionego pisania podań, niezbędna do istoty zawodowości w rozumieniu powyższem jest płatność.

Charakter i cel pisma jako podania do Policji sąd ustalił, a okoliczność, że oskarżony następnie (po jakimś czasie), obojętne kiedy, zwrócił pobrane wynagrodzenie, nie jest okolicznością, którąby z mocy prawa uwalniała od odpowiedzialności, przeto sąd nie miał powodu uznać ją za uniewinniającą oskarżonego lub stanowiącą przeciwdowód winy, skoro oskarżony wynagrodzenie pobrał.

str.

962. Księgi handlowe nieprawidłowe — znaczenie dowodowe. (Wyrok NTA z 4.IX.1934 l. rej. 7355/31) 37
Glosa Karola Birgfellnera 38

Podatek przemysłowy:

963. „Zarobek brutto“ lekarzy weterynaryjnych. (Wyrok NTA z 11.IX. 1934 l. rej. 4566/31) 40
964. Orzeczenie karne władzy skarbowej, nie nakładające kary — obrona płatnika. (Wyrok SN z 22.V.1934 3 K. 449/34) 43
Glosa Stanisława Śliwińskiego 45

Podatek od nieruchomości:

965. Podstawa wymiaru: Opłaty dodatkowe lokatorów. (Wyrok NTA z 17.XII.1934 l. rej. 2742/33) 47

Opłaty stemplowe:

966. Rachunki i inne pisma, stwierdzające wykonanie umowy. (Wyrok NTA z 17.XII.1934 l. rej. 7529|31 51
967. Protokół notarjalny z walnego zgromadzenia spółki akcyjnej, stwierdzający wybór członków na płatne stanowiska w radzie nadzorczej. (Wyrok NTA z 31.X.1934 l. rej. 8406/31 53
Glosa Prof. A. Chełmońskiego 54
968. Oblig w piśmie, stwierdzającem równocześnie stypulowane świadczenie wzajemne. (Wyrok NTA z 26.X.1934 l. rej. 1085/31) . . . 56
Glosa Achillesa Rosenkranza 59
969. Wpis rejestrowego zastawu rolniczego do rejestru zastawowego. (Wyrok NTA z 6.XII.1934 l. rej. 2724/32) 61

Podatki i opłaty samorządowe:

970. Podatek od przyrostu wartości nieruchomości. (Wyrok NTA z 17.XI. 1934 l. rej. 3078|33) 62
Glosa Prof. Dr. E. Waśkowskiego 65
971. Podatek inwestycyjny: Obciążenie przemysłu i handlu. (Wyrok NTA z 27.IX.1934 l. rej. 65/32, 66/32 i 67/32) 66

Ochrona znaków towarowych:

972. Podobieństwo znaków. Pierwszeństwo. (Wyrok NTA z 1.XII.1934 l. rej. 2480/31) 67

Postępowanie przed NTA:

973. Legitymacja do skargi. (Wyrok NTA z 30.XI.1934 l. rej. 5775/32 . . 73
Glosa Stanisława Hillbrichta 75
974. Znaczenie judykatów NTA. (Wyrok NTA z 7.IX.1934 l. rej. 8689/32 78
Glosa Bohdana Wasiutyńskiego 78

str.

Postępowanie administracyjne:

975. Dowód prawomocności orzeczenia, przedłożonego przez stronę. (Wyrok NTA z 16.XI.1934 l. rej. 962/32) 80

Głosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:
KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . . „ 10.—

Drukarnia: Józef Zielony, Warszawa, Grzybowska 43